

Skatteloven §9-3 8.a.

Tomtebegrepet i skatteloven

Kandidatnr: 211

Veileder: Frederik Zimmer

Leveringsfrist: 25.04.05

Til sammen 17780* ord

(* se <http://www.jus.uio.no/sekr/studieinformasjon/fagsider/spesialoppgave/>)

25.04.2005

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>1</u>
1.1	PRESISERING AV TEMA OG REGELENS ORDLYD	1
1.2	HISTORIKK OG REELLE HENSYN - UTVIKLINGEN AV ”TOMTEREGELEN”	2
1.3	AVGRENSINGER	7
1.4	RETTSKILDEBILDET	7
1.5	DEN VIDERE FREMSTILLING	9
<u>2</u>	<u>KORT OM TOMTEREGELEN OG TILGRESENDE BESTEMMELSER</u>	<u>9</u>
2.1	INNLEDNING	9
2.2	HVILKE AREAL KAN VÆRE ”TOMT”?	9
2.3	FORHOLDET TIL HOVEDREGELEN I §5-1 2. LEDD	11
2.4	FORHOLDET TIL UNNTAKENE I §9-3 2- 6. LEDD	12
<u>3</u>	<u>FORHOLDET MELLOM §9- 3 8.A. 1. OG 2. PUNKTUM</u>	<u>14</u>
3.1	UTGANGSPUNKTET FOR VURDERINGEN	14
3.2	TOLKINGEN AV 1. OG 2. PUNKTUM	15
3.3	ANVENDELSESOMRÅDET TIL 1. OG 2. PUNKTUM	18
<u>4</u>	<u>KRAVET OM EGNET TOMT</u>	<u>20</u>
4.1	INNLEDNING OG HJEMMEL	20
4.2	FAKTISK EGNETHET	21
4.3	RETTLIG EGNETHET	23
<u>5</u>	<u>SAMMENHENGEN MELLOM TOMTEFORMÅL OG TOMTEPRIS</u>	<u>28</u>
5.1	INNLEDNING	28
5.2	TOMTEFORMÅL	28
5.3	SAMMENHENGEN MELLOM TOMTEFORMÅL OG TOMTEPRIS	31
<u>6</u>	<u>KRAV TIL VEDERLAGET</u>	<u>32</u>

6.1	INNLEDNING	32
6.2	VERDIFASTSETTELSE AV EIENDOMMER	33
6.3	TOMTEPRIS – DET MATERIELLE INNHOLDET I VILKÅRET	34
<u>7</u>	<u>ANVENDELSE PÅ DELVIS BEBYGD EIENDOM</u>	<u>39</u>
7.1	INNLEDNING OG HJEMMEL	39
7.2	OPPDELING AV EIENDOMMEN OG VEDERLAGET	39
7.3	VURDERINGEN AV TOMTEPRIS	44
<u>8</u>	<u>ANVENDELSE PÅ FULLT BEBYGD EIENDOM</u>	<u>46</u>
8.1	HJEMMEL	46
8.2	VURDERINGEN AV TOMTEPRIS	47
<u>9</u>	<u>PROBLEMSTILLINGER KNYTTET TIL EKSPROPRIASJON</u>	<u>50</u>
9.1	FASTSETTELSEN AV VEDERLAGET	50
9.2	BETYDNINGEN AV SKJØNNSRETTENS VURDERING	51
9.3	PROBLEMSTILLINGER KNYTTET TIL REALISASJON AV SMÅ AREALER	54
<u>10</u>	<u>MOMENTER I HELHETSVURDERINGEN I 1. PUNKTUM</u>	<u>57</u>
10.1	INNLEDNING	57
10.2	OBJEKTIV VURDERING – SUBJEKTIVE OMSTENDIGHETER	57
10.3	PRIS PR. KVADRATMETER	57
10.4	OPPSUMMERING	58
<u>11</u>	<u>VURDERING AV TOMTEREGELEN DE LEGE FERENDA</u>	<u>59</u>
11.1	ER SKILLET MELLOM 1. OG 2. PUNKTUM I TOMTEREGELEN GUNSTIG	59
11.2	ER TOMTEREGELEN VELFUNKTERENDE	59
11.3	BEHOVET FOR TOMTEREGELEN	60
<u>12</u>	<u>LITTERATURLISTE</u>	<u>62</u>

1 Innledning

1.1 Presisering av tema og regelens ordlyd

Tema for oppgaven er en redegjørelse for adgangen til å gevinstbeskatte faste eiendommer, med eller uten bebyggelse, etter den såkalte ”tomteregelen” i skatteloven (sktl.) §9-3 8.a. 1. og 2. punktum.¹

I Norge realiseres det årlig et betydelig antall eiendommer. Som en hovedregel og et utgangspunkt utløser realisasjon av et formuesgode skatteplikt i form av bl. a. inntektsskatt. Dette følger av sktl. §5-1 1. jfr. §5-30 for gevinster i virksomhet og §5-1 2. for gevinster utenfor virksomhet. Dersom reglene for skatteplikt etter hovedregelen foreligger, har skattyter krav på å få dekket tap i den samme utstrekning som gevinsten ville vært skattepliktig jfr. sktl. §6-2 1.

§9-3 2–6. inneholder en rekke unntak fra hovedregelen om gevinstbeskatning utenfor virksomhet. Blant disse gjelder det en forholdsvis vid unntaksregel for salg av egen bolig som resulterer i at et flertall av private boliger ikke blir gevinstbeskattet. I tillegg til unntakene fins det en nesten hundre år gammel regel om at tomter skal gevinstbeskattes, tomteregelen i §9-3 8.a.

Hovedtyngden i oppgaven vil ligge på en analyse av det materielle innholdet i selve tomtebegrepet i denne bestemmelsen. Videre vil jeg søke å klargjøre hvordan

¹ Lov av 26.mars 1999 nr.14 (skatteloven).

tomteregelen forholder seg til hovedregelen om gevinstbeskatning, da deres anvendelsesområde dekker noen av de samme forholdene. Jeg vil også kortfattet komme inn på tomteregelens forhold til unntakene i §9-3 2-6. Grensen for hva som omfattes av disse unntaksreglene og hva som skattlegges etter tomteregelen er vag. Mye av årsaken til dette er at begrepet "tomt" er svært skjønnsmessig. Dette har ført til besvær for ligningsmyndighetene og tomteregelen har blitt gjenstand for en lang rekke rettsavgjørelser. Emnet er derfor interessant og egnet til fordyping.

De enkelte momentene og vilkårene i tomtebegrepet er forsøkt skilt ut og behandlet for seg. Dette har den fordel at analysen blir mer oversiktlig og systematisk. Dette medfører imidlertid at sammenhengen mellom bestemmelsenes enkeltdeler må behandles for seg og visse gjentakelser blir derfor nødvendige for å vise helheten. Flere av vilkårene henger tett sammen, og det har av den grunn vært en utfordring å utarbeide oppgavens disposisjon.

Lovteksten om gevinstbeskatning av tomt i sktl. §9-3 8.a. lyder som følger:

"Annet til sjette ledd gjelder ikke gevinst ved realisasjon av tomt. Som tomt regnes også hel eller større del av en eiendom, også bebygd areal, når grunnen etter sin beliggenhet og naturlige beskaffenhet finnes egnet for bygging av boliger, fritidsboliger m.v., eller for utnyttelse til industrielt eller annet forretningsmessig formål o.l., og det må antas at vederlaget i vesentlig grad er bestemt ved muligheten til å bruke grunnen til formål som nevnt, "

1.2 Historikk og reelle hensyn - Utviklingen av "tomteregelen"

Reglene om gevinstbeskatning av fast eiendom har vært endret en rekke ganger det siste århundret. Ulike og delvis kryssende hensyn har medført at det er oppstått ulike regler for de forskjellige former for fast eiendom. For å finne innholdet i tomtebegrepet, er det nødvendig å ha oversikt over lovgivers vilje. Jeg vil derfor i det følgende gi en kort historisk fremstilling av utviklingen av tomteregelen.

I tidligere skattelovgivning opererte lovgiver med et snevert inntektsbegrep, der beskatningen skulle ilegges nyskapte verdier. I skattelovene i 1882 var tomtegevinster bare skattepliktige dersom omsetning av disse var en del av formålet med

virksomheten², såkalt ”utstykningsvirksomhet”. Med dette menes virksomhet som baserer seg på utstykning av tomter, og hvor tomt nærmest får karakter av å være varen i virksomheten.

I forbindelse med utarbeidelsen av forarbeidene til skattelovene av 1911³ ble det introdusert en ny ide om at skattyters skatteevne burde danne utgangspunkt for skatteplikten. I lovmotivene ble dette bl. a. uttrykt på følgende måte:

”Hensigten med en almindelig indtægtsskat er at ramme de skattepligtige i forhold til deres økonomiske evne.”⁴

Som en konsekvens av dette utgangspunktet, foreslo mindretallet at alle salgsgevinster skulle skattlegges, men flertallet gikk inn for en vesentlig snevrere bestemmelse.⁵ Gevinstbeskatning ble forbeholdt situasjoner der gjenstander ble ervervet i den hensikt å senere avhendes med fordel. Dette ble av lovgiver betraktet som et ledd i en spekulasjonsforretning.⁶

I tillegg skulle tomter gevinstbeskattes, og dette gjaldt selv om det ikke forelå en spekulasjonsgevinst. I forarbeidene ble det uttrykt at:

”Saadanne salg antages nemlig, selv om eiendommen ikke oprindelig er erhvervet i spekulationsøiemed, rettest at burde sidestilles med spekuationsalg”.⁷

Tomteregelen var innsnevert med et tilleggsvilkår vedrørende tomtearealets beliggenhet. Grunnen måtte være plassert ”...i byer eller bymessig bebyggende strøk på landet eller i deres umiddelbare nærhet”.⁸

² Innstilling fra skattelovskomiteen av 1899, avgitt 5. april 1904 s.109, venstre spalte.

³ Skattelov for landet av 18.august 1911 nr.28 og skattelov for byerne av 18.august 1911 nr.29.

⁴ Innstillingen fra skattelovskomiteen av 1899, avgitt 5. april 1904 s. 90, venstre spalte.

⁵ Ot.prp. nr.5 (1909) s.98, høyre spalte.

⁶ Ot.prp. nr.11 (1934) s.44, høyre spalte.

⁷ Ot.prp. nr.5 (1909) s.98, venstre spalte.

⁸ I 1911 fremgikk vilkåret av ordlyden i de to skattelovene.

En kan spørre seg hvorfor flertallet ikke ønsket skattlegging av alle gevinster eller i alle fall alle tomtegevinster. I forarbeidene til lovendringen i 1934 fremgår det at man i skattelovene i 1911 fant tilleggsvilkåret som en ”hensiktsmessig begrensning”, og det ble påpekt at regelen var ny og at man ikke hadde full oversikt over hvordan den ville virke.⁹ Muligens var usikkerheten om virkningene årsaken til at lovgiver ikke innførte en regel om gevinstbeskatning for andre gevinster. I sin historiske fremstilling av gevinstbeskatningsreglene, viser Zimmer til de praktiske vanskelighetene med å fastlegge inngangsverdien ved beregning av selve gevinsten som noe av forklaringen til at regelen ikke fikk videre anvendelsesområde.¹⁰

I 1934 ble det gjennomført to endringer i forhold til tomteregelen. Tilleggsvilkåret ble fjernet, og lovgiver tilføyde 2. punktum. Hva var så bakgrunnen til disse endringene?

Hva angikk **tilleggsvilkåret** ble denne stedsbegrensningen etter hvert ansett som ”...vilkårlig og ikke stemmende med almindelig rettsopfatning”.¹¹ Ligningsutvalget, som hadde sendt inn forslaget om endringen, viste til at det hadde oppstått problemer med å finne grensene for den geografiske avgrensingen. Videre ble det påpekt at det var tale om gevinster av den samme karakter som skyltes samme fenomen og at disse burde skattlegges likt.¹² I denne sammenheng ble det påpekt at det burde være ”...likegyldig hvor tomten er beliggende. Er ”gevinst” oppnådd bør den beskattes som inntekt”.¹³ Tilleggsvilkåret fra skatteloven i 1911 satte geografiske begrensninger for anvendelsen av tomteregelen. Fjerningen av tilleggsvilkåret medførte at tomter til f. eks. hytter, sommerboliger og hoteller kunne gevinstbeskattes selv om de ikke hadde sentral beliggenhet.¹⁴

⁹ Ot.prp. nr.11 (1934) s.44, venstre spalte.

¹⁰ Zimmer (1975), s.35.

¹¹ Ot.prp. nr.11 (1934) s.44, venstre spalte.

¹² Utv.7. (1939-41) s.429, Frost.

¹³ Ot.prp. nr.43 (1931) s.6, venstre spalte.

¹⁴ Utv.7. (1939-41) s.433, Frost.

I forarbeidene ble det også fremhevet som et argument for full beskatning av tomter at disse gevinstene kom ”sovende til”.¹⁵ De kunne f.eks. stige i verdi grunnet byutvikling, og slik gevinst skyldes liten grad av egen innsats. (Dette er for øvrig et generelt trekk for gevinster.) I tillegg ville være ”åpenbart urimelig” om disse skulle holdes utenfor når nærings- og arbeidsinntekter ble beskattet fullt ut.¹⁶

I tillegg til den nevnte lovendring, fant lovgiver det nødvendig å **presisere** tomtebegrepet og vedtok derfor **2. punktum**. Innflytting til byene hadde medført at grunnareal etter hvert ble et knapphetsgode og at prisene steg. Dette presset frem ny teknologi med bedre utnyttelse av grunnarealer. Hensynene til skatteevne tilsa beskatning av også disse. Dette resulterte i at domstolene tøyde tomteregelen, slik at begrepet etter hvert ble ytterligere uklart. I forbindelse med lovendringsarbeidet gjennomgikk departementet en betydelig samling dommer og fant at det hadde oppstått ”adskillige vanskeligheter” med avgrensingen av tomtebegrepet. Det ble også påpekt at grensen for hva som regnes som tomt er ”flytende” og at det de faktiske forhold derfor aldri vil være helt likartede. Videre ble det påpekt at:

”...under mangelen av nærmere lovforskrifter har gjort sig nogen usikkerhet gjeldende ved bedømmelsen av hvilke momenter som i almindelighet bør tillegges størst vekt, når det gjelder å avgjøre om et tomtsalg foreligger eller ikke”.¹⁷

Siden 1934 har det ikke skjedd flere materielle lovendringer hva angår tomtebegrepet, men det har kommet en god del rettspraksis som tar for seg tvilsituasjoner angående det nærmere meningsinnholdet i tomtebegrepet.

I 1974 vedtok lovgiver en lovendring¹⁸ som først og fremst tok sikte på å fange opp gevinstene ved salg av leiegårder.¹⁹ Dette fordret en lovendring, og med denne ble det prinsipielle utgangspunktet snudd om, slik at hovedregelen ble nå ble full

¹⁵ Ot.prp. nr.11 (1934) s.42, høyre spalte.

¹⁶ Ot.prp. nr.11 (1934) s.42, høyre spalte.

¹⁷ Ot.prp. nr.43 (1931) s.7, venstre spalte.

¹⁸ Lov av 14. juni 1974 nr.25.

¹⁹ Ot.prp. nr.45 (1973-74) s.9, venstre spalte. Zimmer (1975) s.40.

gevinstbeskatning av alle gevinster, også utenfor virksomhet, uansett eiertid og ervervshensikt.²⁰

I NOU:1973 nr.3, s.52 nevnes bl. a. følgende om lovendringen:

”Materielt sett vil likhetsprinsippet innebære at alle skattytere i samme økonomiske situasjon får den samme skattebelastning. Dersom det materielle likhetskrav oppfylles isolert for den enkelte skatteart kan det sies at skatten har en nøytral virkning.”

En fullstendig gjennomført nøytralitet vil innebære at det ikke spekuleres i hvilket formuesgode det investeres i.

Et nærliggende spørsmål i forbindelse med lovendringen er hvorfor lovgiver beholdt tomteregelen som i korthet går ut på at gevinst ved realisasjon av tomt alltid skal inntektsbeskattes. Det kan reises spørsmål om man kommer til det samme skatterettslige resultatet ved å følge lovens hovedregel. En kan spørre seg om regelen har utspilt sin rolle i og med lovendringen i 1974. Glemte lovgiver å fjerne bestemmelsen, eller var det et bevisst valg å la den være?

I 1992 ble tomtegevinstregelen fjernet i sammenheng med at departementet foreslo i Ot.prp. nr.16 (1991-1992) å oppheve §43 2.c. om fritak for gevinstbeskatning ved avhendelse av alminnelig gårdsbruk og skogbruk. Da forslaget ikke ble vedtatt i Stortinget, ble tomteregelen gjeninnført, med noe justert ordlyd, men med samme meningsinnhold.

For helhetens skyld nevner jeg at Stortinget vedtok en ny skattelov i 1999. Det fremgår klart av forarbeidene at hensikten var å ”gi skattereglene en enklere og mer oversiktlig form....” og det dreier seg om ”...en teknisk lovfornyelse, uten endring av de skattepolitiske og materielle løsningene som er nedfelt i det nåværende regelverket om skatt”.²¹ Lovrevisjonen har følgelig ikke endret innholdet i tomteregelen.

²⁰ NOU:1973 nr.3, s.215.

²¹ Ot.prp. nr.86 (1997-98) s.5, venstre avsnitt.

I 2004 ble §9-3 6. endret.²² Skattfritak for gevinst ved realisasjon av alminnelig gårdsbruk og skogbruk er nå forbeholdt arveberettigede etter nærmere angitte vilkår i skatteloven og lov av 3. mars 1972 nr. 5 (lov om arv).

1.3 Avgrensinger

Ettersom oppgavens tema er en nærmere drøftelse av innholdet i tomtebegrepet, dvs. hva som er en "tomt" i §9-3 8.a., vil jeg avgrense mot behandlingen av vilkårene for når skatteloven kommer til anvendelse.²³ Ei heller vil jeg inngående redegjøre for de generelle vilkårene for at noe skal anses å være en inntekt i skattelovens forstand da dette blir for omfattende til å behandle.²⁴ I tillegg står disse vilkårene ikke i noen særstilling hva angår tomteregelen.

Jeg avgrenser oppgaven mot rettsvirkningene av at skatteplikten ved realisasjon av tomt ikke overholdes. Reglene om gevinstberegning, deriblant hvordan man finner inngangsverdi og utgangsverdi, og hvilket tidspunkt skatteplikten er oppstått, faller også utenfor oppgaven.

1.4 Rettskildebildet

Forarbeidene til tomteregelen er gamle, og som ofte kjennetegner gamle forarbeider, er de lite detaljerte. En selvstendig årsak til at forarbeidene til den aktuelle bestemmelse er kortfattet, er at tomteregelen innebar en nydannelse. Et typisk trekk ved nydannelser er at lovgiver ikke vet hvor langt regelen bør rekke og hvilke praktiske problemer som vil oppstå i fremtiden. Dette poenget ble også påpekt av lovgiver i forarbeidene.²⁵ Slik usikkerhet mht til regelens omfang kan lovgiver løse med å lage en snever regel uten for mange presiseringer i forarbeidene. På den måten kan lovgiver se hvordan

²² Lov av 10. desember 2004 nr. 77 (i kraft fra 2005).

²³ Se bl.a. de generelle vilkårene i kapittel 1, 2 og 3 i sktl.

²⁴ Zimmer (2001) s. 125 flg.

²⁵ Ot.prp. nr. 11 (1934) s. 44, venstre spalte.

bestemmelsen fungerer i praksis og foreta eventuelle korrigeringer eller presiseringer i forhold til eventuelle endringsbehov som måtte melde seg, slik det ble gjort ved lovendringen i 1934. Utviklingen av tomteregelen i §9-3 8.a. er i så måte en interessant illustrasjon på **gradvis regeldannelse**. Et annet trekk med tomteregelens opprinnelige form var at ordlyden var vag, noe som ga usikkerhet om grensene for hva regelen omfattet. Dette ga domstolene rom til å presisere begrepet i forhold til de enkeltsituasjoner som oppstod. I den grad formålet bak regelen tillot det, kunne det foretas en utvidende tolkning. Et argument mot denne lovgivningsteknikken er enkeltmenneskets behov for **forutberegnelighet**, et viktig hensyn når man foretar inngrep²⁶ overfor borgerne. Tomteregelens vaghet skyldes nok også vanskelighetene med å lage en mer presis regel.

Forholdet mellom §5-1 2. og §9-3 8.a. ble ikke diskutert i forarbeidene i forbindelse med innføringen av hovedregelen om gevinstbeskatning. Dette kan tyde på at problemstillingen ble oversett. Forarbeidene har også gitt lite veiledning til hvor grensen går i forhold til hva som skal anses som tomt, og har derfor, i det store og hele bidratt lite til å belyse oppgavens tema.

Det foreligger forholdsvis mye **rettspraksis** vedrørende tomtebegrepet. Dette har sammenheng med at begrepet er vagt og at vurderingene som må foretas blir svært konkrete.

Lignings-ABC-en inneholder en fremstilling av antatt ligningspraksis og administrative uttalelser særlig fra Skattedirektoratet og Finansdepartementet. Boken har liten selvstendig relevans som rettskilde ettersom den i stor grad refererer til andre rettskilder, og fungerer derfor i stor grad som et oppslagsverk. Når dommer refererer til selvstendige uttalelser og konklusjoner i ABC-en som ikke er hentet fra en autoritativ rettskilde, får uttalelsene mer selvstendig relevans. Et problem med anvendelse av boken er at det ikke fremgår når det foreligger tvil om rettstilstanden. Boken må derfor anvendes med forsiktighet og ikke tillegges for stor vekt. Den rettskildemessige

²⁶ Se bl. a. Eckhoff (1997) s.235 flg. og Andenæs (2000) s.176.

betydningen av ABC-en er diskutert i teorien.²⁷ Uavhengig av hvilken vekt den har som rettskilde kan boken bidra med eksempler og belyse problemstillinger. Jeg har derfor valgt å ha med noen få referanser til denne.

1.5 Den videre fremstilling

Jeg vil i det følgende kort redegjøre for tomteregelens forhold til hovedregelen om gevinstbeskatning og unntak av denne (punkt 2.3 og 2.4). I punkt 3 vil jeg søke å redegjøre for forholdet mellom de to punktum i tomteregelen. I punkt 4 og 6 behandles det materielle innholdet i vilkårene i 2. punktum. I punkt 5 redegjør jeg for hva som menes med tomteformål i tomteregelen. Videre vil jeg søke å vise sammenhengen mellom tomteformålene og vilkårene i 2. punktum. I punkt 7, 8 og 9 behandles problemstillinger knyttet til anvendelse av tomteregelen på delvis bebygd eiendom, fullt bebygd eiendom og ekspropriasjon. Derneft vil jeg kort behandle momenter i helhetsvurderingen etter 1. punktum (punkt 10). Til sist vil jeg foreta meg noen vurderinger vedrørende tomteregelen (punkt 11).

2 Kort om tomteregelen og tilgrensende bestemmelser

2.1 Innledning

Jeg vil det følgende gi en kort fremstilling av hvilke arealer som kan være tomt. Deretter vil jeg kort vise sammenhenger mellom tomteregelen, hovedregelen og unntakene i §9-3 2-6.

2.2 Hvilke areal kan være "tomt"?

Det finnes ikke noen klar definisjon av hva som menes med tomt. Dette henger sammen med forhold som jeg har nevnt i punkt 1.4. I rettspraksis har visse momenter

²⁷ Zimmer (2001) s.48.

gjennomgående vært sentrale, og når lovgiver vedtok 2. punktum, var formålet i stor grad å kodifisere denne praksis.

I tråd med god rettskildelære må vi da ta utgangspunkt i den alminnelige språklige forståelse av begrepet ”tomt”. Denne retter seg mot **ubebygd areal**.²⁸ Et typisk eksempel er salg av et ubebygd grunnstykke av en slik størrelse at den er egnet til bebyggelse.

Forarbeidene fra 1911 gir lite konkret veiledning til hva som omfattes av begrepet ”tomt”. Lovgiver begrenset seg til å konstatere at tomt bør være skattepliktig og fokuserer mer på motivet bak regelen.²⁹

Det fremgår av dagens ordlyd at også ”...bebygd areal...” kan være tomt. I rettspraksis er det fastslått at både **helt og delvis bebygd eiendom** kan oppfylle vilkårene til tomtegevinstbeskatning. Med dette sagt, er utgangspunktet at bebygd grunn ikke er tomt. Grunnen som bebyggelsen står på, følger de gevinstbeskatningsregler som gjelder for bygningen, og ikke tomteregelen.³⁰

Før vedtagelsen av 2. punktum var det usikkerhet hvorvidt **store arealer**, f. eks. jordbruk, kunne gevinstbeskattes etter tomteregelen.³¹ Et eksempel fra rettpraksis på dette er Rt.1925 s.694, der salg av helt gårdsbruk ikke kunne anses som tomtosalg, på tross av at prisen var bestemt på grunnlag av tomteverdien og kjøperens utparselleringshensikter. Nå omfattes store arealer direkte av ordlyden i 2. punktum ”...hel eller større del av en eiendom....”.

²⁸ Jfr. f. eks. Rt. 1993 s.480, s.484. ”Ved ”tomt” må man, i utgangspunktet, forstå et ubebygget areal som er skikket for bebyggelse.” Se også Rygh (1923) s.277, Zimmer (2001) s.257, Aarbakke s.88.

²⁹ Ot.prp. 1905 s.98, høyre spalte og Innstilling fra skattelovskomiteen av 1899, avgitt 5te april 1904 s.90, venstre spalte.

³⁰ Se f. eks. Zimmer (2001) s.261.

³¹ Utv.1939-41 s.426, s.431, Frost.

I punkt 9.3 vil jeg kort kommentere hvorvidt svært **små arealer** kan anses som "tomt". Det kan f eks dreie seg om realisasjon av noen få kvadratmeter til arrondering av en eiendoms grenser eller en veigrunn.

2.3 Forholdet til hovedregelen i §5-1 2. ledd

Det fremgår av hovedregelen i §5-1 2. at gevinst ved realisasjon av formuesobjekt utenfor virksomhet anses som skattepliktig inntekt med mindre kapittel 9 i skatteloven kommer til anvendelse. I denne sammenheng er det §9-3 som er aktuell. Hva er så forholdet mellom tomteregelen og hovedregelen?

Jeg viser til punkt 1.2 der jeg reiser problemstillingen om tomteregelen har utspilt sin rolle etter vedtagelsen av hovedregelen om gevinstbeskatning i 1974. Hvorvidt tomteregelen har selvstendig innhold og om det er behov for den, vil bli vurdert særlig i punkt 11.3. Jeg vil her nøye meg med å knytte noen kommentarer til hva som er anvendelsesområdet til §5-1 2.

Hvorvidt tomteregelen skal anses som et utslag av hovedregelen om gevinstbeskatning i sktl §5-1 2., eller en begrensning av unntakene i sktl §9-3 2-6. ledd kan diskuteres. Hovedessensen er at tomt skal gevinstbeskattes. I mange tilfeller kan både hovedregelen og tomteregelen komme til anvendelse.

Hald-dommen, som gjaldt salg av en større eiendom med påstående bolig og garasje, er et illustrerende eksempel på dette. Retten uttalte bla følgende:

"Gevinsten på resten av eiendommen omfattes – med mindre andre unntaksbestemmelser kommer til anvendelse – av hovedregelen om skatteplikt ved avhendelse av fast eiendom. Det er ikke her et vilkår for skatteplikt at resteiendommen har karakter av tomt eller at salgsvederlaget for den har karakter av tomtepris."³²

³² Rt.1996 s.932, s.936.

Retten kom til at den delen av eiendommen som ikke ble omfattet av §9-3 2. skulle gevinstbeskattes etter tomteregelen, men påpekte at:

”Etter min vurdering synes det imidlertid som om skatteplikt i dette tilfellet også kunne vært hjemlet i hovedregelen i [§5-1 2.]. Når vilkårene etter [§9-3 8.a.] er oppfylt, er det imidlertid reglene for beskatning av tomt som får anvendelse, jf Aarbakke: Skatt på inntekt 1990 [s.92].”³³

2.4 Forholdet til unntakene i §9-3 2- 6. ledd

Det finnes en rekke unntak fra den nåværende hovedregelen om gevinstbeskatning av formuesobjekter. For fast eiendom gjelder dette egen bolig, fritidseiendom, alminnelig gårdsbruk og jordbruk, forutsatt at vilkårene i §9-3 2-6. ledd foreligger. I mange tilfeller kan det være usikkert hvorvidt en grunn skal behandles etter tomteregelen eller en av unntaksbestemmelsene i §9-3.

I det følgende vil jeg gi en kort fremstilling av unntakene og hensynene bak disse.

Bakgrunnen for at lovgiver har unntatt såkalt ”**boligeiendom**”³⁴ skyldes i første rekke ønsket om mobilitet på arbeidsmarkedet. Det er en forutsetning for ressurskapning i samfunnet at arbeidskraften er der hvor arbeidsinnsatsen trengs. Skattytere vil generelt kvie seg for å flytte og bytte bolig dersom de blir skattlagt for det.³⁵

Unntaksregelen for fritidseiendom, §9-3 4., ble foreslått opphevet i Ot.prp nr.35 fra 1990/1991. Begrunnelsen var at hovedhensynet bak unntaket for egen bolig, mobilitet på arbeidsmarkedet, ikke gjorde seg gjeldende. Forslaget fikk svært dårlig mottagelse i opinionen og regelen ble ikke endret. Regelen favoriserer, i likhet med de andre

³³ Rt.1996 s.932, s.937.

³⁴ Zimmer (2001) s.256 om **grensen** mellom egen bolig og fritidshus. I praksis oppfattes bestemmelsen slik at ”...det avgjørende er skattyters bruk av eiendommen, ikke hvor den ligger eller hvordan den ser ut.” Vilkårene for skattefritak er noe forskjellige.

³⁵ Viktigheten av mobilitet på arbeidsmarkedet kan bl. a. illustreres ved at en av de sentrale grunnpilarer i EU systemet er reglene om de fire friheter, deriblant regelen om fri flyt av arbeidskraft.

unntakene i §9-3, et bestemt formuesobjekt og strider mot den grunnleggende skatterettslige målsetning om effektiv beskatning gjennom lik beskatning av formuesobjekter.³⁶

Unntaket for alminnelig gård- og skogbruk ble endret i 2004. I NOU:2003 nr.9 uttalte skatteutvalget at det ut fra et skatte- og avgiftspolitisk perspektiv er uheldig å ha en lang rekke særordninger for en bestemt sektor. Utvalget foreslo derfor å oppheve mange av særordningene og begrunnet dette med at de hadde vanskelig for å se at det var spesielle hensyn som tilsa fravikelse av prinsippet om næringsnøytralitet i beskatningen av disse næringene.³⁷ En av endringene er at realisasjon av alminnelig gård- og skogbruk som hovedregel nå er blitt skattepliktig. Når det gjelder generasjonsskifte fant imidlertid Finansdepartementet grunn til å opprettholde unntaket fra skatteplikt. Ettersom de fleste overføringer av gårdsbruk og skogbruk skjer i forbindelse med arveovergang får §9-3 6. fremdeles betydning, men endringen innebærer en opphevelse av en svakt begrunnet særregel. Våningshus og eventuell naturlig arrondert tomt, skal som følge av lovendringen vurderes etter unntaket for bolig i §9-3 2.

Som jeg vil redegjøre for underveis, oppfyller noen eiendommer vilkårene for skattfritak bare delvis. Ved realisasjon av store eiendommer kan det bli tale om f.eks. skattfritak for egen bolig med naturlig arrondert tomt og gevinstbeskatning av den øvrige delen av eiendommen etter tomteregelen. Videre kan det unntaksmessig bli aktuelt å skattlegge egen bolig etter tomteregelen. Se punkt 8. De ulike leddene i §9-3 henger med andre ord tett sammen.

³⁶ Zimmer (2001) s.35 om nøytralitetshensynet.

³⁷ Synet ble opprettholdt i Ot.prp. nr.1 (2004-2005) s.144 flg.

3 Forholdet mellom §9- 3 8.a. 1. og 2. punktum

3.1 Utgangspunktet for vurderingen

Hovedproblemstillingen er om 1. og 2. punktum er to **selvstendige regler eller om de utgjør en helhet**. Dette har betydning for fremstillingen og anvendelsen av de to punktum.

Av 1. punktum fremgår det uten noen nærmere definisjon at "tomt" skal gevinstbeskattes. En naturlig forståelse av ordlyden refererer seg i første rekke til ubebygd eiendom.

2. punktum innledes som følger: "som tomt regnes **også** hel eller større del av en eiendom, også bebygd areal...[min uthevelse]". Ordlyden tilsier at det er føyd til noe mer enn det som naturlig følger av begrepet "tomt" i 1. punktum. Videre fremgår det klart av lovteksten at tomt etter 2. punktum forutsetter at to vilkår er oppfylt; "...**når** grunnen...finnes **egnet**..." til visse lovbestemte formål "...**og** det må antas at **vederlaget i vesentlig grad** er bestemt ved muligheten til å bruke grunnen til formål som nevnt...[mine uthevelser]".

Det fremgår her klart av ordlyden i 2. punktum at to vilkår må forligge: egnethet og tomtepris. Denne forståelsen er også klart lagt til grunn i rettspraksis.³⁸

Ordlyden 1. og 2. punktum, sett i sammenheng, åpner for to tolkinger. En mulighet er å se de to setninger som én rettsregel der 2. punktum er ment som en **presisering** av begrepet "tomt" i 1. punktum. I så fall må vilkårene som fremgår klart av ordlyden i 2. punktum gjelde for all gevinstbeskatning av tomt. Alternativt kan 2. punktum forstås som en selvstendig "**spesialregel**" som tar for seg de tilfellene som ikke omfattes av en naturlig forståelse av "tomt", f eks bebygde eiendommer. I det følgende vil jeg

³⁸ Se f. eks. Rt1974 s.1141, s.1144.

Betegnelsen tomtepris er benyttet av Zimmer (2001) s.259 flg. og Aarbakke (1990) s.85 flg.

redegjøre for hvilket tolkingsalternativ de øvrige rettskildene gir støtte for. Der nest vil jeg søke å redegjøre for hvilken betydning dette valget har.

3.2 Tolkingen av 1. og 2. punktum

Om formålet med innføringen av 2. punktum, er det i **forarbeidene** bl. a. uttalt at:

”Den **forklarende tilføielse** tar utelukkende sikte på å **avskjære tvil** i visse tilfelle av den art som foreligget for domstolene, og hvor disses avgjørelser m.h.t. selve tomtebegrepets rekkevidde i mangel av nærmere forskrifter har måttet bli mer eller mindre subtile. Tilføielsen inneholder **ingen utvidelse** av tomtebegrepet, men søker bare å gi en **praktisk veiledning** i sådanne tilfelle hvor det erfaringsmessig har vist seg vanskelig å avgjøre hvilke momenter **som særlig** skal tillegges **vekt** ved avgjørelsen av om man har med et tomteareal å gjøre eller ikke [mine uthevelser].”³⁹

Tolking av forarbeidene tilsier at de to punktum skal anses som én rettsregel der, 2. punktum presiserer tomtebegrepet i 1. punktum og ikke har noe innhold ut over det. Legger man dette tolkingsalternativet til grunn, betyr det at tomtepris skal ha samme betydning for vurderingen som det hadde før lovendringen.

I Rt.1925 s.264 kom retten til at det forelå tomt til tross for at det ikke forelå tomtepris. Det ble bemerket at:

”...prisen i hvert fald kun er ett av de momenter som maa tages i betraktning. Og naar alle de andre momenter in casu karakteriserer salget som tomtsalg, kan prisen alene ikke ændre denne karakteristikk”.

Fra domssitatet kan man slutte at tomtepris ikke er et absolutt vilkår etter 1. punktum. En konsekvens av dette, er at det oppstår en viss motstrid mellom rettskildene. Mens forarbeidene, sammenholdt med rettspraksis, gir uttrykk for at det foreligger én rettsregel der tomtepris er et sentralt moment i vurderingen, fremgår det klart av lovteksten i 2. punktum at tomtepris er et vilkår.

³⁹ Ot.prp nr.11 (1934) s.44, venstre spalte.

Den neste problemstilling er hvordan domstolene har tolket forholdet mellom 1. og 2. punktum **etter lovendringen** i 1934.

Ommang-dommen og Midtskau-dommen omhandler begge delvis bebygd eiendom noe ordlyden i 2. punktum direkte omfatter.⁴⁰ I begge sakene anvender retten kun 2. punktum og vurderer om de to vilkårene foreligger. 2. punktum ser her ut til å bli behandlet som én selvstendig regel.

I Holm-dommen kom retten til at en fullt bebygd eiendom skulle gevinstbeskattes. Retten uttalte førstvoterende følgende om forholdet mellom 1. og 2. punktum:

”Tilføyelsen av annet punktum i ... tok, slik jeg leser forarbeidene, se særlig Ot. prp 43 (1931) side 7 annen spalte, spesielt tok sikte på å løse de spørsmål som ved **utvidelsen** av tomtebeskatningens **geografiske rekkevidde** ville bli særlig aktuelle, nemlig de spørsmål som knyttet seg til noe større arealer som ble omsatt som en helhet. Etter sin ordlyd tar **annet punktum** bare sikte på arealer som helt eller for en vesentlig del er ubebygd. Jeg finner det derfor naturlig ved avgjørelsen av denne sak å ta utgangspunkt i det **alminnelig tomtebegrep** som er omhandlet i første punktum. Det fremgår imidlertid klart av forarbeidene til annet punktum at bestemmelsen **ikke tok sikte på å endre tomtebegrepets innhold**. De momenter annet punktum trekker frem, må således også kunne trekkes inn ved fortolkningen av det alminnelige tomtebegrep etter første punktum. Jeg viser i den sammenheng også til lagmannsrettens uttalelse om at de to setninger må **ses under ett**, en uttalelse jeg er enig i. For øvrig er jeg også enig med lagmannsretten i at **lovvalget** neppe er av betydning i den foreliggende sak, men jeg har allikevel funnet tilstrekkelig grunn til å nevne hvorledes jeg oppfatter lovens system siden spørsmålet har vært drøftet under prosedyren [mine uthevelser].”⁴¹

Førstvoterende i Holm-dommen støtter seg til forarbeidenes klare formål, nemlig å presisere det nærmere innholdet av begrepet ”tomt” i 1. punktum. Siktemålet var ikke å endre tomtebegrepets innhold og de to setninger må sees under ett. Uttalelsen om at tomtebegrepet **ikke skulle endres** ved tilføyelsen av 2. punktum, kan neppe tas helt på ordet. Førstvoterende bemerket selv at tilføyelsen spesielt tok sikte på å løse de spørsmål som ved utvidelsen av tomtebeskatningens geografiske rekkevidde ville bli

⁴⁰ Rt.1964 s.1241 og Rt.1974 s.1141.

⁴¹ Rt.1977 s.1264, s.1268.

særlig aktuelle. I dette ligger det, slik jeg ser det, en innrømmelse om at det nettopp har skjedd en utvidelse av tomtebegrepet i og med tilføyselsen av 2. punktum.

Videre fremgår det klart av rettens uttalelser at den tolket de to punktum som **to selvstendige regler**. Det forelå et ”lovvalg” og retten fant det naturlig å ta utgangspunkt i ”det alminnelige tomtebegrepet” i 1. punktum. Betegnelsen er også benyttet i andre dommer og burde indikere at 1. punktum skal anvendes på ”normaltilfellene”.⁴² Utgangspunktet er at gevinstbeskatning av fullt bebyggt areal faller inn under §5-1 2. eller §9-3 2-6. Holm-dommen representerer derfor et unntak fra tomteregelens alminnelige anvendelsesområde. Dette taler, etter mitt skjønn, for at 2. punktum burde vært anvendt i denne saken. (Vilkårene for tomtebeskatning av fullt bebyggt eiendom behandles under punkt 8)

Retten påpekte også at de to punktum har en ”nær sammenheng” og at momentene i 2. punktum må trekkes inn ved fortolkningen av det alminnelige tomtebegrepet etter 1. punktum. Denne uttalelsen tyder på at skillet mellom de to punktum i praksis er liten. Førstvoterende bemerket også at lovvalget neppe var av betydning for saken. Til støtte for denne forståelsen kan det nevnes at Finansdepartementet under henvisning til bl a Holm-dommen har anført: ”... en er etter dette kommet til at ved tolkingen av bestemmelsen må første og annet punktum sees i sammenheng. Annet punktum gir utfyllende anvisning på hva som skal forstås med begrepet ”tomt” i første punktum”.⁴³

Retten **begrunner anvendelsen** av 1. punktum med at 2. punktum bare tar sikte på arealer som helt eller for en vesentlig del er ubebyggt. Dette er forøvrig også fastslått i en rekke andre dommer og er gjeldende rett.⁴⁴ Jeg finner likevel grunn til å påpeke at jeg finner denne rettsanvendelsen noe merkelig, da det er ordlyden i 1. punktum som i første rekke retter seg mot ubebyggt grunn. 2. punktum fremstår som en spesialbestemmelse i og med ordlyden: ”som tomt regnes også hel eller større del av en eiendom, også bebyggt areal...”.

⁴² Se f. eks. Rt.1982 s.866, s.871.

⁴³ Utv.1985 s.563.

⁴⁴ Rt.1964 s.1241 og Rt.1991 s.207. Koch (1993) s.100 og 102. Utv.1976 s.248, Magnus.

En sannsynlig årsak bak lovvalget er at retten anså bebyggelsen som verdiløs og eiendommen dermed reelt sett som ubebygd (se punkt 8) . I tillegg støttet retten seg på at en bebygd tomt var blitt innfortolket i 1. punktum allerede i Rt.1917 s.920.

Henvisningen til nevnte rettsavgjørelse blir etter mitt skjønn et noe uheldig argument for hvilket punktum som skal anvendes ettersom 2. punktum ikke eksisterte i 1917.

Videre var noe av formålet med lovendringen å klargjøre rettstilstanden. Personlig synes jeg ikke denne anvendelsen er klargjørende. En annen mulig forklaring på rettens anvendelse av 1. punktum kan være at retten har tolket 2. punktum til bare å gjelde for større eiendommer, altså ikke ”enkelttomter”.

Av redegjørelsen overfor kan en slutte at det er nær sammenheng mellom de to punktum, men at de like fullt er to regler. Dette bringer meg til det neste spørsmålet: når skal de ulike punktum anvendes?

3.3 Anvendelsesområdet til 1. og 2. punktum

I litteraturen bemerker Aarbakke følgende om anvendelsen av 1. punktum:

”I endel tilfelle viser selve avhendelsessituasjonen at eiendommen er en tomt, eller at den skal eller iallfall uten videre kan anvendes til ”tomteformål” som angitt...i annet punktum. I slike tilfelle er gevinsten en **tomtegevinst allerede etter første punktum**. Det må gjelde selv om prisen ikke fremstår som tomtepris [min uthevelse].”⁴⁵

Aarbakke forutsetter at 1. punktum er en selvstendig regel og at tomtepris ikke er et nødvendig vilkår for anvendelse av denne. Som eksempel på tilfeller som ”iallfall” fanges opp av 1. punktum nevnes tilfeller hvor avhenderen før realisasjon selv har disponert eiendommen for tomteformål, eller tilfeller hvor avhenderen har tilrettelagt eiendommen med tanke på salg til tomteformål, f. eks. ved å utparsellere et større område. I slike tilfeller hevder Aarbakke at vil det foreligge tomt selv om det ikke foreligger tomtepris.

⁴⁵ Aarbakke (1990) s.85.

I tilfeller der avhendelsessituasjonen ikke klart taler for at det foreligger tomt, må det foretas en vurdering og "... hvis det fra et praktisk økonomisk synspunkt objektivt sett fremstiller seg som mest nærliggende å utnytte eiendommen til tomteformål...", skal 1. punktum anvendes (se punkt 10). Aarbakke nevner prisen, eiendommens beliggenhet og andre utnyttelsesmuligheter som momenter i denne vurderingen av 1. punktum. Han finner støtte for denne lovtolkningen bl. a. i Rt.1925 s.264. Av denne dommen fremgår følgende:

"...prisen i hvert fald kun er ett av de momenter som maa tages i betraktning. Og naar alle de andre momenter in casu karakteriserer salget som tomtsalg, kan prisen alene ikke ændre denne karakteristikk".

Det fremgår her at tomtpris kun er ett av de momenter som er av betydning i vurderingen og at dette momentet ikke er avgjørende. I alle tilfeller ikke når alle andre momenter tilsier at det foreligger tomtsalg. Vekten av momentet tomtpris må ses i forhold til de andre momentene i saken.

Videre hevder Aarbakke at 2. punktum derimot skal anvendes der avhendelsessituasjonen ikke indikerer at det foreligger tomt, "...eller den indikerer at eiendommen har en annen karakter enn tomt", forutsatt at de to vilkårene egnethet og tomtpris forligger.⁴⁶

Lignings-ABC 2004, s. 1107 gir uttrykk for samme syn:

"Selv om gevinsten i utgangspunktet er helt eller delvis unntatt fra skatteplikt etter sktl. § 9-3 (2)-(6), kan gevinsten likevel være skattepliktig i sin helhet som gevinst ved realisasjon av tomt, men bare såfremt begge vilkårene nedenfor er til stede."

Zimmer henviser til Aarbakkes uttalelser, og bemerker at han ikke prinsipielt kan utelukke at det kan foreligge tomt etter 1. punktum uten at det foreligger tomtpris. Imidlertid påpeker han at spørsmålet formodentlig har "...**mindre praktisk interesse...**" når enkelttomter selges, fordi det som regel alltid er gitt tomtpris, eller

⁴⁶ Aarbakke (1990) s.86.

det vil være en sterk presumsjon for dette. Zimmer anser derfor tomtepris som ”det sentrale” i tomteregelen.⁴⁷

Med dette utgangspunktet, bør nok tomteprisen så å si alltid være sentral i vurderingen av 1. punktum. Dette støttes av at tomteprisen var selve årsaken til at tomt ble skattepliktig i 1911, og som påpekt i forarbeidene var 2. punktum kun ment som en presisering av tomtebegrepet. Dette tilsier i seg selv at skillet mellom de to punktum ikke må bli for stort.

Konsekvensen av denne oppdelingen, er at tomtepris ikke er et nødvendig vilkår for anvendelse av 1. punktum, i alle fall ikke i de klare tilfellene. Den praktiske betydningen av dette er imidlertid begrenset. 1. punktum skal videre benyttes på fullt bebygd tomt. Hva gjelder 2. punktum, kan det være aktuelt å anvende dette på forhold som ikke ser ut til å være tomt i begrepets alminnelige forstand, herunder mer uklare situasjoner, forutsatt at vilkårene i 2. punktum foreligger.

Etter dette kan man anta at det innholdsmessige kravet til vederlaget er noe svakere etter 1. punktum i de ”klare” tilfellene av tomt, slik Aarbakke tar til ordet for. Med unntak av disse tilfellene antar jeg at det materielle innholdet i hva som forventes av vederlaget er omtrent det samme etter begge punktum.

4 Kravet om egnet tomt

4.1 Innledning og hjemmel

Vilkåret om egnethet fremgår direkte av ordlyden i §9-3 8.a. 2. punktum: ”...når grunnen etter sin beliggenhet og naturlige beskaffenhet finnes egnet...”. I rettspraksis og teori skilles det mellom kravet om faktisk og rettslig egnet.⁴⁸

⁴⁷ Zimmer (2001) s.257 og s.259.

⁴⁸ Zimmer (2001) s.258, Aarbakke (1990) s.85 og Koch (1993) s.106. Se f. eks. Rt.1974 s.1141, s.1144.

Det fremgår av ordlyden at det er tilstrekkelig at arealet er ”egnet” til tomteformål. Faktisk utnyttelse av grunnen er dermed ikke avgjørende, men dette kan illustrere at eiendom egner seg til sådan bruk.

Problemstillingen om en grunn er egnet til tomtebebyggelse er naturlig nok bare **tvilsom** i de tilfeller der grunnen ikke utnyttes til tomteformål. Det er her av betydning hvilket tidspunkt vurderingen skal foretas.

Hvorvidt en eiendom er egnet til tomteutnyttelse, avgjøres med utgangspunkt i **realisasjonstidspunktet**. Det fremgår av rettspraksis at eiendommens tidligere utnyttelse ikke er avgjørende.⁴⁹ En byrettsdom inntatt i Utv.1953 s.310 kan bidra til illustrasjon. Saken gjaldt realisasjon av en eiendom på 3.6 mål med et nedbrent hus. Den bebygde eiendommen hadde oppfylt kravene til skattefrihet jfr. § 9-3 2. inntil boligen brant ned. Dette ble ansett som irrelevant. På salgstidspunktet var eiendommen egnet til tomtebebyggelse.

Utviklingen etter kjøpstidspunktet er også antydning å være uten interesse. I en herredsrettsdom ble det forgjeves anført at strandloven hadde trådt i kraft etter kjøpets inngåelse. Dette ble det ikke tatt hensyn til. Retten la vekt på at gevinsten da var oppnådd og at realisasjonstidspunktet var det sentrale.⁵⁰

Jeg vil i det følgende behandle kravet til faktisk egnethet, deretter rettslig egnethet.

4.2 Faktisk egnethet

Hva menes så med at ”...grunnen etter sin beliggenhet og naturlige beskaffenhet finnes egnet...” til tomteformål?

I dagligtalen refererer ”**beliggenhet**” seg til hvor en eiendom befinner seg geografisk. Begrepet kan benyttes på ulike plan. Det kan dreie seg om en bestemt landsdel eller mer

⁴⁹ F. eks. Rt.1925 s.694, s.696.

⁵⁰ Utv.1967 s.54.

konkret hvor i terrenget tomten er lokalisert. Begge deler har betydning for om eiendommen er egnet til tomteformål. Før tilleggsvilkåret ble opphevet, ble det stilt strenge krav til lokaliseringen av eiendommen (se punkt1.2). Nå har kravet svært liten aktualitet.

Den alminnelige forståelsen av ”**beskaffenhet**” refererer seg til eiendommens fysiske tilstand. Eiendommens grunnforhold har betydning for dens beskaffenhet. I Hjertøydommen kom retten til at det aktuelle arealet var fysisk egnet og la vekt på:

”...at det ikke er fremkommet noe som tyder på at utbygging er fysisk umulig eller spesielt teknisk vanskelig.”⁵¹

Betegnelsen ”spesielt teknisk vanskelig” gir støtte for at det skal mye til for at det foreligger faktisk hindring for tomteutnyttelse. Samtidig gir den uttrykk for at det ikke kan oppstilles et krav om fysisk umulighet for at slik hindring skal forligge. En eiendom med stor rasfare vil f eks neppe egne seg til tomteformål. I Utv.1984 s.308 ble det lagt vekt på at utbygging på et skråttliggende areal kunne medføre fare for utrasing av grunnen. Det ble også lagt vekt på at byggekostnadene ville bli veldig store. Retten fant derfor ikke denne delen av grunnen egnet til bebyggelse. I Rt.1936 s.941 ble det antydnet i et obiter dicta at myrgrunn kan innebære en faktisk hindring.⁵²

Det er sikker rett at sjøarealer kan være egnet til tomtebebyggelse.⁵³ Dette vil særlig være aktuelt i pressområder i byer. I Utv.1967 s.247 vises det til et eksempel. I den aktuelle sak besluttet Ligningsnemnda at hele arealet måtte gevinstbeskattes ”...uten hensyn til at en del av arealet lå under vann og vanskelig kunne bebygges.”

Begrunnelsen var at det var på det rene at fiskeretten i vannet ikke hadde noen verdi, og salgsummen ”bare” kunne forklares ut fra ”tomtesynspunktet”. Avgjørelsen må forståes slik at resultatet kunne blitt annerledes dersom fiskeretten var verdifull. En slik tolking har støtte i ordlyden i 2. punktum. I så fall ville neppe ”..vederlaget i vesentlig grad...” være ”...bestemt ved muligheten...” til tomtebruk.

⁵¹ Rt.1991 s.207 s.210.

⁵² Eckhoff (1997) s.170.

⁵³ Rt.1925 s.184, s.185. Utv.1961 s.335.

I likhet med rettspraksis fremheves det også i litteraturen at kravene til beliggenhet og beskaffenhet er i stadig utvikling. Zimmer påpeker at **moderne byggeteknikk** nå gjør det mulig å utnytte skrenter og annet nokså utilgjengelig terreng, slik at vilkåret nå neppe setter grenser av "...vesentlig praktisk betydning".⁵⁴ Til illustrasjon kunne det forhold at en eiendom lå i en skråning for hundre år siden tilsi at den var lite egnet til husbygging. Nå som byggeteknikken har blitt vesentlig bedre, kan slik skråttliggende grunn anses som en fordel da det kan gi muligheter for utsikt. Utv.1984 s.308 illustrerte at bygging i skråning fremdeles kan være problematisk (se overfor).

Av redegjørelsen kan en slutte at det i våre dager skal lite til for å konstatere at en tomt er faktisk egnet til bebyggelse.

4.3 Rettslig egnethet

I ordet "egnet" i §9-3 8.a.2. er det innfortolket et krav om at det må foreligge rettslig adgang til å utnytte eiendommen til tomteformål. Dette kan utledes av rettspraksis og er fremhevet i teori.⁵⁵ Hva menes så med at en tomt må være rettslig egnet?

I Midtskau-dommen uttales det at dette er avhengig av om det foreligger "... rettslige bånd på utnyttelsesadgangen...".⁵⁶ I Hjertøy-dommen var spørsmålet om rettslig egnethet forelå også et tema. Saken gjaldt om salg av Hjertøyene utenfor Bodø skulle gevinstbeskattes. Øyene var utlagt som fritidsareal i generalplanen. På realisasjonstidspunktet forelå det et byggeforbud, og tomteutnyttelse forutsatte samtykke fra Miljøverndepartementet. Spørsmålet var om dette utgjorde en rettslig hindring og retten uttalte:

"For ordens skyld tilføyer jeg at generalplanens utlegging av Store Hjertøy som friareal ikke utgjør noe **absolutt hinder** mot annen utnyttelse som senere måtte finnes formålstjenlig. Den klausul som etter tilstått bidrag fra

⁵⁴ Zimmer (2001) s.258.

⁵⁵ Aarbakke (1990) s.85, Zimmer (2001) s.258 og Koch (1993) s.93.

⁵⁶ Rt.1974 s.1141, s.1144.

Miljøverndepartementet er påført eiendommene, hindrer ikke dette såfremt departementet gir sitt samtykke [mine uthevelser].”⁵⁷

Av dommen følger at kravet om rettslig egnethet ikke er oppfylt dersom det forligger et absolutt hinder, men dommen gir ikke noe klart svar på hvor den nedre grensen går. Hva karakteriserer et ”absolutt hinder” når selv lover endres? For de fleste lover er dette bare et spørsmål om tid. Er et lovforbud tilstrekkelig, og hva hvis det forligger dispensasjonsadgang fra forbudet? Kan et forbud av midlertidig varighet være en hindring?

Lignings-ABCen karakteriserer rettstilstanden vedrørende rettslig egnethet på følgende måte:

”Juridisk skikkethet dvs. at ikke lovforbud eller servitutt **danner absolutt, eller mer permanent og ufravikelig hindring** for å nytte arealet til bebyggelse eller annen utnyttelse til forretningsmessig formål [mine uthevelser].”⁵⁸

Denne uttalelsen er heller ikke særlig oppklarende. Det kan her reises spørsmål om hva som menes med ”lovforbud” og ”servitutt”, herunder hvorvidt forskrifter, vedtekter og private avtaler omfattes.

Eiendommer som er blitt fredet eller bebyggt med kulturminner som er vernet er klare eksempler på et rettslig hinder. I slike tilfeller kan det foreligge absolutte forbud mot riving med sikte på å bygge nytt i medhold av f. eks. kulturminneloven.⁵⁹

I Hjertøy-dommen kom retten til at det ikke forelå rettslig hindring ettersom departementet kunne gi samtykke til utbygging. Retten sa ingenting om hvor sannsynlig den anså muligheten for dispensasjon for å være, men i generalplanutvalget noen år før salget ble det bemerket at det åpenbart var av interesse å studere mulighetene for Hjertøyene i industrisammenheng. Dispensasjon må derfor ha vært mulig.

⁵⁷ Rt.1991 s.207, s.210.

⁵⁸ Lignings-ABC 2004 s.1107.

⁵⁹ Lov av 9.juni 1978 nr.50 (kulturminneloven).

Det er svært vanlig at lover har en viss dispensasjonsadgang. F. eks. pålegger plan- og bygningsloven (plbl.) kommunene å utarbeide reguleringsplaner (plbl. §23). Videre har loven en generell dispensasjonsregel (plbl. §7). Dersom enhver slik adgang til dispensasjon medfører at det ikke foreligger rettslig hindring, skal det mye til for å unngå gevinstbeskatning. Uttalelsen i Hjertøy-dommen er generell, og slik den fremstår, uten noen nærmere begrensning eller forklaring, er den svært vidtrekkende. Hjertøy-dommen tatt på ordet, tyder på at lovfestet byggeforbud med dispensasjonsadgang ikke innebærer rettslig hindring for anvendelse av tomteregelen.

En dom fra Borgarting lagmannsrettdom kan også bidra til illustrasjon.⁶⁰ Saken gjaldt salg av en herskabelig boligeiendom som omfattet en liten, utskilt, ubebygd grunn. Selger hadde først fått byggetillatelse på grunnen, men denne hadde senere falt bort. Parsellen var deretter klausulert i en reguleringsplan til andre formål enn bolig. Rettens flertall la til grunn at dispensasjon til boligbygging var klart upåregnelig i overskuelig fremtid. En av problemstillingene var om kravet til rettslig egnethet var oppfylt for den utskilte parsellen. Retten uttalte at:

”Det er således ikke etter skatteloven §.... noen rettslig forutsetning for beskatning at en tomt/overskytende areal først og fremst skal kunne benyttes som boligtomt for at salget blir skattepliktig. Også anvendelse til andre formål er aktuelle. For spørsmålet om det dreide seg om salg av tomt, er det tilstrekkelig å vise til at **reguleringsplanforslaget i seg selv** åpnet for en eller annen form for bebyggelse, og at det foreligger en **generell dispensasjonsadgang** etter plan- og bygningsloven [mine uthevelser].”⁶¹

Jeg forstår dette dit hen at retten la her vekt på at det forlås to selvstendige forhold som tilsa at grunnen var rettslig egnet. Retten anså det tilstrekkelig å påpeke at reguleringsplanforslaget i seg selv åpnet for visse former for bebyggelse.

Hvordan stiller så kravet om rettslig egnethet seg i forhold til **privatrettslige avtaler**? Utv.1992 s.1316 gjaldt salg av en øy med to hytter. Det forelå det både private og offentlige begrensinger i adgangen til å bygge ytterligere på øya. Flertallet i Agder lagmannsrett bemerket bl a at:

⁶⁰ Utv.2004 s.1087

⁶¹ Elektronisk henvisning: <http://websir.lovdata.no> på s. 9 i dommen.

”om det privatrettslege utparselleringsforbudet framleis gjeld, er – slik fleirtalet ser saka- ikkje det sentrale. Viktigare er dei offentlegrettslege restriksjonane, i form av den rettsleg bindande kommuneplanen med friområde som framtidig arealbruk, jf. plan- og bygningsl. § 20-6 om verknadene av ein kommuneplan, og byggje- og deleforbudet i § 17-2.”⁶²

Flertallet la vekt på at gjennomføringen av alle byggetiltak på øya ville kreve dispensasjon fra kommuneplanen, og byplansjefen hadde forklart i retten at det var urealistisk å få dispensasjon. Dette begrunnet han med at kommunen ønsket å holde øya fri for utbygging som del av et satsningsområde for friluftsliv og aktiviteter. Dommen er et eksempel på at dersom dispensasjonsadgangen er tilstrekkelig liten, kan et slikt forbud innebære en rettslig hindring for tomteutbyggelse. **Tidsaspektet**, dvs muligheten for dispensasjon på sikt kan være sentral i denne vurderingen. Retten påpekte i den sammenheng at dispensasjon var urealistisk, også på sikt.

Innholdet i det privatrettslige forbudet ble ikke diskutert nærmere. Slik uttalelsen fremstår kan det se ut som om flertallet avfeier privatrettslige avtaler som grunnlag for at det foreligger en rettslig hindring. Et slikt syn kan neppe være rettslig holdbart. Slik jeg ser det bør det bl. a. legges vekt på avtalens innhold og hva som skal til for å endre denne. Dersom en avtale går ut på at et stort fellesareal kun skal benyttes som hage, det er mange sameiere og det kreves 2/3 flertall for å endre bruken, tilsier dette at det kan foreligge en rettslig hindring for tomtebruk. Situasjonen vil trolig være annerledes dersom det er få avtaleparter. I motsatt fall kan slike avtaler bli brukt for å omgå regelen om tomtebeskatning.

Reelle hensyn taler etter mitt skjønn også for at kravet om rettslig egnethet bør tolkes vidt. Kommuner og andre administrative organer har behov for å legge planer for utviklingen i dens område. Det ville blitt ganske håpløst å håndheve tomteregelen dersom byggeforbud i forbindelse med slike planer om utbygging skulle være et tilstrekkelig hinder til at kravet om egnethet ikke er oppfylt.

⁶² Utv.1992 s.1316, s.1318.

På bakgrunn av de nevnte dommer ser det ut til at det skal svært mye til før det forligger en rettslig hindring. Zimmer antar, med støtte i rettpraksis, at årsaken til at kravet om rettslig egnethet ikke er tolket strengt i rettspraksis skyldes at vilkåret blir sett i **sammenheng med vilkåret om tomtepris**. Det avgjørende er om en kjøper "...likevel legger vekt på eventuelle fremtidige utnyttelsesmuligheter og av den grunn er villig til å betale en pris som er påvirket av disse".⁶³

I Midtskau-dommen er følgende uttalt:

"Det avgjørende er hvilken innflytelse muligheten for å bygge har hatt på den samlede prisen, og ved vurderingen av dette kommer både grunnens fysiske egnethet og de rettslige bånd på utnyttelsesadgangen direkte inn".⁶⁴

Hjertøy-dommen refererer til uttalelsen i Midtskau-dommen.⁶⁵ I Utv.1992 s.1316 bemerket retten etter å ha vurdert om eiendommen var rettslig egnet:

"No er ikkje tilhøvet til dei offentlig-rettslege reguleringane avgjerande for om det **likevel vart betala tomtepris** for Kattøya. Men plansituasjonen og haldninga til planstyresmaktene må seiast å stø opp om det [selger] har halde fram om at ein ved salet såg bort frå høvet til utbygging [mine uthevelser]".⁶⁶

Denne uttalelsen ser også ut til å argumentere for at egnethet må ses i sammenheng med kravet om tomtepris. Uttalelsen støtter opp om at det avgjørende er om vederlaget er påvirket av tomtemulighetene. Konsekvensen av et slikt syn er at retten ser ut til å mene at kravet om egnethet er et vilkår, men ikke har selvstendig betydning.

⁶³ Zimmer (2001) s.258.

⁶⁴ Rt.1974 s.1141, s.1144.

⁶⁵ Rt.1991 s.207, s.210.

⁶⁶ Utv.1992 s.1316, s.1319.

5 Sammenhengen mellom tomteformål og tomtepris

5.1 Innledning

Jeg finner det hensiktsmessig å redegjøre for generelle betraktninger vedrørende de to begrepene samtidig da det er en nær sammenheng mellom disse. Kort og upresist kan man si at en ”tomt” jfr. §9-3 8.a. særpreges ved at det er betalt tomtepris og at grunnen er egnet til tomtebruk.⁶⁷ Først vil jeg redegjøre for tomteformål da disse i sin tur påvirker prisen. (Som redegjort for er ikke tomtepris et absolutt vilkår etter 1. punktum.)

5.2 Tomteformål

Ordlyden i §9-3 8.a. 2. punktum gir god veiledning hva som særpreges ”tomter”. Arealene må være egnet til tomteformål: ”...bygging av boliger, fritidsboliger m.v., eller for utnyttelse til industrielt eller annet forretningsmessig formål o.l., og det må antas at vederlaget i vesentlig grad er bestemt ved muligheten til å bruke grunnen til formål som nevnt...”.

Som det fremgår av ordlyden omfatter tomteformål ulike former for **bygging og utnyttelse**. Formålbeskrivelsen er vid og det gis ingen nærmere definisjon av hva som omfattes. Karakteristisk for disse arealene er at de innehar et ubenyttet potensiale, og dette resulterer i at grunnen stort sett blir realisert til høyere pris enn hva den ville vært verd uten denne muligheten. Det er dette kriteriet, tomtepris, som i første rekke avgjør om vi har å gjøre med en tomt i medhold av sktl §9-3 8.a.

Beskrivelsen ”**industrielt eller annet forretningsmessig formål**” er spesielt omfattende og utydelig i sin avgrensing. §9-3 8.b og c. tar for seg grunnarealer med mulighet til utnyttelse av naturforekomster. Arealer som skal benyttes til dette omfattes følgelig ikke av uttrykket.

⁶⁷ ”Tomtepris” er benyttet i teoretiske fremstillinger. Se Aarbakke (1990) s.85 og Zimmer (2001) s.259.

Alminnelig jord- eller skogbruk som omfattes av 6. ledd er ikke ”forretningsmessig formål”.⁶⁸ I 6. ledd fremheves det at slik virksomhet er skattefri dersom vilkårene i loven er oppfylt. En annen sak er det faktum at jord- og skogbruk som regel er egnet til tomteformål. Av denne grunn er det ofte prisen som først og fremst blir avgjørende for et jordbruksareal skal anses som tomt eller jordbruk.

Det følger av ordene ”o.l.” og ”mv” at 2. punktum ikke er ment å være uttømmende mht hvilke formål som omfattes. Uttalelser i forarbeidene om at oppregningen var ment som en praktisk veiledning støtter denne forståelsen av ordlyden.⁶⁹

I rettspraksis er det trukket frem noen retningslinjer for hva som oppfattes som tomteformål og ikke.

Som eksempel fant Eidsivating lagmannsrett at areal skilt ut ”...til disponering for bygging av silo, parkeringsplass for biler og avkjøringsplass for matjordmoll...”, til bruk i en utvinningsvirksomhet, måtte anses som tomteformål.⁷⁰ Tomten ble likevel ikke gevinstbeskattet, da verdien for dette arealet i vesentlig grad var høy i forhold til tomtepris i nærheten og en ”...vesentlig del av salgssummen må antas å referere seg til sandforekomsten.” I slike tilfeller vil det heller være aktuelt å anvende §9-3 8.b eller c. i form av utnyttelse av ”sandtak” eller ”...rett til å ta ut sand...”.

Friluftformål omfattes ikke av formålene i 2. punktum. Dette synes forutsatt i Hjertøy-dommen.⁷¹ Retten bemerket her:

”At kommunen tar sikte på å anvende området som friareal, er for øvrig ikke til hinder for at prisen kan være vesentlig influert av utbyggingsmulighetene.”

Som ”friluftsliv” nevnte retten arealer til ”...fiske, jakt, tomteutleie til hytter m.v.”.⁷²

⁶⁸ Spesialisering av jordbruk til f eks gartneri kan medføre at hele eller deler av eiendommen taper sin karakter av alminnelig jordbruk jfr. Utv.1987 s. 467 (Agder lagmannsrett).

⁶⁹ Ot.prp nr.11 (1934) s.44, venstre spalte.

⁷⁰ Utv.1967 s.389, s.392.

⁷¹ Rt.1991 s.207, s.210. Zimmer (2001) s.258.

Båndlegging til friareal er et klart eksempel på friluftsliv. Karakteristisk for bruk til friareal er at den ikke bidrar til en slik intensiv økonomisk utnyttelse av arealene slik tomteformålene presumeres å gi. Det følger derfor nærmest av sakens natur at slik bruk ikke omfattes av 2. punktum. Problemet er at friluftsmål omfatter så mangt slik at grensen til tomteformål ofte blir vag. Bygging av hytter kan være tomteformål etter 8. ledd. Det er for meg derfor litt merkelig at førstvoterende nevner nettopp dette som eksempel på friluftsliv uten å kommentere dette nærmere.

Bygging av alpinanlegg og lignende benyttes til friluftsliv, men styres av bakenforliggende forretningsmessige motiver. Omfattes dette av tomteformål? Slik jeg ser det taler hensynet til nøytral beskatning for å skattelegge arealer som er godt egnet til utnyttelse som på mange måter er en typisk forretningsvirksomhet. I motsatt fall vil man favorisere denne formen for næring og som fremgikk av forarbeidene var dette hensynet sentralt ved lovendringen av §9-3 6. i 2004.⁷³

En annen problemstilling er om **offentlig servicetilbud** omfattes av ”forretningsvirksomhet”. Er f. eks. utbygging av veier tomteformål? Dette vil antagelig være avhengig av om det stilles krav om at virksomheten har som formål å gå i overskudd. Basert på tomteregelens formål om å skattelegge et formuesgode som presumptivt ga høy avkastning antar jeg at det bør kunne stilles et krav om at ”forretningsvirksomhet” i alle fall har som formål å gå i overskudd for å kunne omfattes av tomteregelen. Dette tilsier at noen veier antagelig vil kunne anses som forretningsvirksomhet, f. eks. veiene innenfor bompengeringen i Oslo, mens andre hovedsakelig vil kunne karakteriseres som tilrettelegging av befolkningens behov.

Av drøftelsen overfor følger det at tomteformål er et omfattende og skjønnspreget begrep, og som det følger av ordlyden, er 2. punktum ikke uttømmende i sin oppregning. I grensetilfellene må det foretas en konkret vurdering og som jeg

⁷² Rt.1991 s.207, s.209.

⁷³ Ot.prp. nr.1 (2004-2005)

argumenterte for overfor antar jeg at det vil være av betydning for vurderingen om formålet innbefatter en mulighet for økonomisk overskudd.

5.3 Sammenhengen mellom tomteformål og tomtepris

Ordlyden i 2. punktum stiller ikke krav om at verken selger eller kjøper har benyttet arealene til formålene som er nevnt. Det er det tilstrekkelig at ”**muligheten**” for tomteutnyttelse har vært bestemmende for vederlaget ved realisasjonen. Dette har sammenheng med at også muligheten kan påvirke prisen.⁷⁴ Dette kan neppe forstås slik at det forligger ”tomt” alltid hvor kjøper bygger. ”Mulighet” må nok forstås slik at det kreves en viss sjanse for at utbygging skal skje og at denne ikke er rent hypotetisk. I motsatt fall kan man neppe anta at muligheten i ”vesentlig grad” har påvirket vederlaget, slik 2. punktum forutsetter. Hjertøy-dommen kan i den sammenheng bidra til illustrasjon. Retten fremhevet at det var:

”...lite tvilsomt at ”salgssummen må antas i vesentlig grad å ha vært bestemt ved muligheten av grunnenes anvendelse” til formål som lovregelen nærmere angir...At kommunen tar sikte på å anvende området som friareal, er for øvrig ikke til hinder for at prisen kan være vesentlig influert av utbyggingsmulighetene”.⁷⁵

Av dette kan en slutte at det avgjørende er hva som har påvirket prisen, ikke hva arealene faktisk blir benyttet til.

Videre har verken arealets **tidligere eller fremtidige anvendelse** er avgjørende betydning for om arealet skal anses som ”tomt”. I denne sammenheng bemerket retten Midtskau-dommen at:

”... dette er ikke et spørsmål om hva Midtskaus kjøper konkret vil bruke eiendommen til. Selv om han for sitt vedkommende vil beholde eiendommen ubeskåret, har han betalt tomtepris for så vidt prisen er diktert av hva andre vil betale for noen del av eiendommen som byggegrunn.”⁷⁶

⁷⁴ Jfr. ordlyden i 2. punktum.

⁷⁵ Rt.1991 s.207, s.210.

⁷⁶ Rt.1974 s.1141, s.1144.

Av sitatet kan en slutte at det ikke arealets anvendelse i de enkelte tilfelle som er avgjørende, men dets anvendelighet til tomteformålet i sin alminnelighet. Dersom en grunn oppfyller kravene i §9-3 8., må selger skattelegges for eventuell gevinst selv om kjøperen skal bruke arealet til annet enn ”tomteformål”. I Dahls fremstilling av tomteregelen nevnes kirkegård som et eksempel på formål som ofte ikke omfattes av tomteformål.⁷⁷

Ofte vil et areal være **egnet til mange formål**, f eks jordbruksdrift, friluftsområde og diverse tomteformål. Normalt vil et areal bli realisert til høyre vederlag dersom egnetheten til tomteformål har vært bestemmende for vederlaget i motsetning til f. eks. jordbruksformål.

Som følger av fremstillingen henger kravet om tomtepris og tomteformål nøye sammen ettersom tomteformålene ofte vil lede til tomtepris.

6 Krav til vederlaget

6.1 Innledning

Jeg viser til drøftelsen i punkt 3 der det fremgår at tomtepris er et moment etter 1. punktum, og vilkår etter 2. punktum, og som nevnt er tomtepris sentralt i vurderingen i om det foreligger skattbar tomtegevinst etter begge punktum. I det følgende vil jeg redegjøre for det materielle innholdet i hva som kreves av vederlaget etter 2. punktum for at det skal foreligge tomtepris.

Først vil jeg komme med noen betraktninger om hvilke forhold som karakteriserer en tomt og som gir seg utslag i verdifastsettelsen. Jeg vil sammenligne dette med hva som preger verdien til alternative utnyttelsesformer da dette har betydning når man vurderer

⁷⁷ Utv.1942-44 s.261.

hva som har påvirket verdien i det konkrete tilfellet. §9-3 8.a. 2. punktum forutsetter at **muligheten for tomteformål i vesentlig grad ha påvirket prisen.**

6.2 Verdifastsettelse av eiendommer

Problemstillingen er hvilke utnyttelsesmåter som skaper tomtepris.

En **ubebygd** grunn som er egnet til **boligbygging** befinner seg gjerne i et boligområde. Godt utbygd offentlig tilbud slik som skoler, barnehager og butikker i nærheten har betydning for eiendommens verdi. Eiendommens utsikt, solforhold og hvorvidt grunnen er sentrert i et stille område er typiske faktorer som øker verdien på grunnen. Dersom de nevnte forhold har vært toneangivende for prisen, og eiendommen er ubebygd, tyder det på at det er muligheten til tomteutnyttelse som har preget prisen. Dersom eiendommen er **bebygd** vil de samme faktorene ha betydning for verdien av bebyggelsen.

Verdien av **fritidseiendommer** baseres på mange av de samme forhold som helårsboliger. Strandlinje, usjenert beliggenhet, hage og mulighet for fritidsaktiviteter slik som alpinanlegg og turterreng er sentrale faktorer ved verdsettelsen av slike eiendommer.

Verdien av **gårdsbruk** verdsettes bl. a. på bakgrunn av kvaliteten på jordsmonnet, driftsbygninger og klimaforhold i området. Størrelsen på arealet har også betydning. Koch bemerker at jordbruksverdien ofte reduseres ved oppdeling.⁷⁸ Fraskillelse kan medføre at gjenværende driftsbygninger og maskiner på gården ikke blir benyttet fullt ut slik at det oppstår overkapasitet. Dette reduserer verdien på den resterende eiendommen. For skogbruk ligger verdien bl. a. i skoggrunnen, vekstvilkår og skogsveier som muliggjør virksomheten. Dersom grunnen må karakteriseres som uproduktiv utmark, er verdien neppe basert på skogbruksverdien.

Ved salg av store eiendommer er problemstillingen ofte om det er jordbruksverdien eller tomteverdien som har vært utslagsgivende for vederlaget. En må da foreta en konkret

⁷⁸ Koch (1993) s.98.

vurdering av eiendommens forhold. Dersom deler av et jordbruk selges uten driftsbygninger slik at det alene ikke er egnet til jordbruk, kan dette tyde på at det er tomteformål som har vært utslagsgivende for vederlaget. På den annen side, dersom eieren av nabogården som allerede har driftsbygninger kjøper jordbruksgrunnen og skal anvende denne som tilleggsjord til jordbruket, kan dette tyde på at det er betalt jordbrukspris.

De nevnte forhold er typiske faktorer som påvirker vederlaget til de ulike anvendelsesmåtene. Det må foretas en konkret vurdering og mange andre forhold enn de nevnte kan være av betydning.

6.3 Tomtepris – det materielle innholdet i vilkåret

Av ordlyden i 2. punktum fremgår det et krav om at "...vederlaget i vesentlig grad er bestemt ved muligheten..." til å utnytte grunnen til tomteformål.

Dersom en eiendom med mulighet for tomtutnyttelse selges, men det viser seg at det er den store jordbruksverdien som har vært utslagsgivende for vederlaget, vil det, slik ordlyden fremstår, ikke forligge hjemmel for å gevinstbeskatte etter tomteregelen. En må derfor søke å finne ut hva som har vært utslagsgivende for vederlaget.

I teorien beskriver Zimmer tomtepris som det **sentrale trekk** ved tomteregelen. Han fremhever at:

"bruk av fast eiendom til utbygging innebærer typisk en mer intensiv utnyttelse av eiendommen, dvs. en bruk som gir mulighet for høyere avkastning. Kjøpere vil dermed være villig til å betale en høyere pris enn om **eiendommen ble brukt som før** (typisk som jord- eller skogbruk) [mine uthevelser]".⁷⁹

Høy pris gir derfor en presumsjon om at det foreligger tomtepris og tomteformål, men de faktiske forhold kan innebære at den ikke slår til i det konkrete tilfellet.⁸⁰ Fleslanddommen er et eksempel på at denne presumsjonen ikke alltid gir et rett inntrykk av den

⁷⁹ Zimmer (2001) s.259.

⁸⁰ Se f. eks. Zimmer (2001) s.257.

aktuelle situasjon. Her var det eiendommens høye bruksverdi som jordbruksjord som dannet grunnlaget for salgssummen, og vederlaget var følgelig ikke bestemt på grunnlag av et tomteformål.⁸¹

Betegnelsen ”vesentlig” tilsier at muligheten for tomteutnyttelse skal ha hatt en forholdsvis stor betydning på vederlaget sammenlignet med dens verdi uten muligheten til tomteutnyttelse for at det skal forligge tomtepris. Et spørsmål i denne sammenheng er om man kan sette noen minimumsbrøk på hvor stor innvirkning tomtepotensialet har hatt på prisen. Er det f.eks. et krav om innvirkning på godt over 50% av vederlaget, eller er 30 % nok? Ut fra selve ordlyden er det vanskelig å ha noen klar formening om hvor mye som kreves. Ordlyden tilsier i alle fall at det ikke er tilstrekkelig at tomteprisen har hatt en liten, men klar og merkbar innvirkning på prisen. For eksempel vil en pris som ligger 5% over markedspris for jordbruk, men som til gjengjeld klart skiller seg ut fra eiendommer uten utbyggingsmulighet, ikke omfattes av regelen ut fra en slik lovtolkning.

Forarbeidene gir ikke noen nevneverdig veiledning til hva som kreves for å oppfylle kravet til vesentlig innvirkning på vederlaget.

I rettspraksis er det dog trukket opp retningslinjer for hva som kreves av vederlaget.

I Stray-dommen kom retten til at vederlaget i vesentlig grad var påvirket av kjøpers tomteformål, bygging av aluminiumsverk, og selger ble gevinstbeskattet etter tomteregelen. I vurderingen la retten vekt på at salgssummen lå ”...**så markant over** hva det ellers i Farsund kommune er betalt ved salg av eiendommer som gårdsbruk...[mine uthevelser]”. Det ble videre påpekt at denne karakteristikken av prisen måtte gjelde selv med reservasjon om at det alltid var individuelle forhold som ville påvike prisen innen rammen av jordbrukspris.⁸²

”Så markant over” er en uttrykksmåte som mer eller mindre omfatter det samme meningsinnhold som at vederlaget i vesentlig grad er påvirket av muligheten til

⁸¹ Rt.1960 s.1427.

⁸² Rt.1974 s. 69. s.76.

tomtebruk. "Markant" kan også bety at verdien skal skille seg ut. Det kan derfor reises tvil om "markant" refererer seg til størrelsen på tomteprisen eller til klarheten på avviket. Muligens siktes det til begge de nevnte forhold.

I Stray-dommen ser det ut til at retten i realiteten vurderer om det er gitt tomtepris på grunnlag av en **sammenligning** av markedspris for jordbruk kontra markedspris for tomteutnyttelse. Dette er i så fall en forenkling av lovtekstens krav om at "... vederlaget i vesentlig grad er bestemt ved muligheten..." til tomteutnyttelse. En kan i den sammenheng spørre seg om bruk av sammenligninger fører til at vilkåret endres, fordi fokus rettes mot dette og ikke mot at vederlaget i vesentlig grad har vært påvirket av tomtepotensialet. Som Flesland-dommen illustrerer, behøver ikke markedsprisen for tomt å være høyere enn markedsprisen for jordbruk selv om dette som regel er tilfellet. En sammenligning behøver derfor ikke å gi "svaret", men er et praktisk utgangspunkt for vurderingen av hva som har påvirket vederlaget.

Slik jeg forstår rettens argumentasjon, må sammenligningen med jordbrukspris anses som et sentralt moment i vurderingen av om vederlaget i vesentlig grad var påvirket av utbyggingsplanene. Dette fordi tomtepris som regel vil ligge over jordbruksprisen. I mange tilfeller vil en slik sammenligning derfor indikere om det er gitt tomtepris eller f. eks. jordbrukspris.

Stray-dommen er svært skjønnsmessig og derfor lite egnet som prejudikat. Dommen gir i første rekke et "verktøy" for vurderingen av vederlaget. Ved å finne antatt markedspris for andre potensielle utnyttelsesmåter av eiendommen enn tomteformål og så sammenligne dette med salgssummen, kan en ha en formening om hva som har innvirket på vederlaget. Retten ga ingen bemerkning om hvor stor brøk av vederlaget som var påvirket av utbyggingsmotivet.

Utv.1981 s.293 gjaldt salg av 20 dekar eiendom som lå i umiddelbar nærhet av Verdal sentrum, og som kommunen kjøpte for å bygge skole. Arealet hadde aldri vært oppdyrket, men i varierende grad blitt benyttet til beite inntil 1970 da det ble liggende helt i brakk. Herredsretten kom til at det var betalt tomtepris og bemerket bl. a. følgende:

”Selv om prisen, kr. 3, - pr. m2, på ingen måte er noen uvanlig jordbrukspris i Verdal finner retten i dette tilfelle **at prisen avviker så sterkt** fra det som kunne vært gitt for arealet til fortsatt jordbruksmessig utnyttelse at prisen i vesentlig grad må sies å være bestemt av arealets utnyttelsesmulighet som tomt [mine uthevelser].”⁸³

Dommen illustrerer at jordbruksprisen kan være svært variabel også innenfor en kommune. Som ved salg av alt annet vil vederlaget variere med kvaliteten på ”produktet”. I dette tilfellet var den alternative bruksmåte av eiendommen tomteutnyttelse. Når vederlaget avvek så sterkt fra eiendommens antatte bruksverdi som jordbruk fant retten det var betalt tomtepris. Det ble derfor lagt til grunn at tomteverdien i vesentlig grad hadde innvirket på kjøpesummen til tross for at denne var lav.

I Utv.1980 s.421 gjaldt salg av fire jordbrukseiendommer til kommunen. Frostating lagmannsrett fant av kravet til tomtepris var oppfylt for alle eiendommene. Retten bemerket innledningsvis at den ikke kunne legge vekt på at kjøper og selger var enige om at det var betalt jordbrukspris. Retten måtte foreta en selvstendig vurdering av hva som hadde innvirket på vederlaget. Et gjennomgående trekk for eiendommene som retten la vekt på var at de i liten grad ble **benyttet til jordbruksdrift** før realisasjonen fant sted. I et av tilfellene ble det i den sammenheng påpekt at eiendommen ikke engang hadde driftsbygninger. Dette er et forhold som ofte har innvirkning på verdien av jordbrukseiendommer. I et annet tilfellet bemerket retten at det forelå **ubetydelig med dyrkbar jord** og at **driftsbygningene var dårlige**. Lagmannsretten fant det derfor:

”uantagelig at den **jordbruksmessige avkastning** av arealene kan forsvare de priser som blir betalt. Salgssummene lar seg etter lagmannsrettens mening kun forklare ved at de i vesentlig grad er bestemt ved arealenes anvendelse til henholdsvis boligreising og industrivirksomhet [mine uthevelser].”

Også i dette tilfellet ser retten ut til å ha forelatt en sammenligning mellom eiendommens antatte markedspris som tomt kontra jordbruksverdi, og på dette grunnlag besluttet at vederlaget i vesentlig grad var bestemt av tomtemulighetene. Det gis imidlertid ikke noe svar på hvor grensen går for hva som menes med vesentlig innvirkning.

⁸³ Utv.1981 s.293, s.295.

I Utv.1992 s.1316 kom Agder lagmannsrett til at det ikke var betalt tomtepris for deler av eiendommen. Hyttene på ”Kattøya” var taksert til kr.1.800 000 på bakgrunn av sin verdi som fritidsbolig og ble solgt for kr.1.700 000. Flertallet bemerket bl. a. følgende om vurderingen av vederlaget:

”Prisen kan synas svært h  g for ein fritidseigedom i dette distriktet, men fleirtalet må leggje til grunn at salssummen og taksten speglar av det folk er viljuge til    gje for ein eigedom av slik karakter og storleik, jamvel om husa har ein enkel standard og ikkje representerer nokon stor verdi isolert sett. **Verdien ligg i at bygningane er ein integrert del av eigedomen.** Det synes    ha mindre for seg    jamf  re med prisane ved omsetnad av andre fritidseigedomar i distriktet som ikkje har slike kvalitetar [mine uthevelser].”⁸⁴

Mindretallet la vekt på at bebyggelsen på øya var av relativt beskjeden verdi og at det i taksten var antatt at grunnarealets verdi var ca. kr.1.2-1.300 000. På denne bakgrunn var vederlaget i vesentlig grad bestemt av potensiell tomteverdi. Slik jeg ser det blir denne tilnærmingen feil. Jeg antar, i likhet med flertallet, at det meste av eiendommens verdi bestod i at det lå en hytte på en spesielt fin fritidsgrunn hvor det forl   byggeforbud. Uten hytten ville eiendommen ikke vært aktuell som fritidseiendom. Hyttens eksistens har dermed hatt vesentlig betydning for vederlaget og skattfritaket i    9-3 4. måtte dermed komme til anvendelse.

Som fremgår av dommene overfor er grensen mellom tomtepris og jordbrukspris en klassisk problemstilling for anvendelse av tomteregelen hva angår realisasjon av større, ubebygde areal. Vurderingene av om det forligger tomtepris er svært konkrete, og dette har betydning for deres prejudikatsvirkning.

⁸⁴ Utv.1992 s.1316, s.1320.

7 Anvendelse på delvis bebygd eiendom

7.1 Innledning og hjemmel

Hjemmel for å gevinstbeskatte delvis bebygd grunn fremgår direkte av ordlyden i 2. punktum. Ved delvis anvendelse av tomteregelen kan det oppstå praktiske problemer i forbindelse med skattleggingen. Som regel er eiendommen solgt under ett uten oppdeling av verken eiendommen eller vederlaget. Et eksempel på denne situasjonen er salg av en enebolig som oppfyller kravene for skattfritak for egen bolig, men der grunnen rundt boligen er såpass stor at det er rikelig plass til tomteutnyttelse.

For å kunne vurdere om vederlaget i vesentlig grad er bestemt av muligheten til tomteutnyttelse, må man først finne ut av hva det er aktuelt å foreta gevinstbeskatning av. Hvordan finner man da ut hvor stor del av eiendommen skal holdes utenfor gevinstbeskatning, og hvordan finner man ut hvilken del av vederlaget som følger med den potensielle tomten? Videre, gjelder det spesielle krav til vesentlighet ved delvis gevinstbeskatning?

I den følgende fremstillingen vil jeg redegjøre for problemstillinger knyttet til delvis gevinstbeskatning. Den tekniske fremgangsmåten for beregningene holdes utenfor drøftelsen, da dette blir for omfattende og på sidelinjen av oppgavens tema.

7.2 Oppdeling av eiendommen og vederlaget

Verken lovteksten eller forarbeidene gir noen anvisning på hvilke omstendigheter som må foreligge for at det skal være aktuelt å gevinstbeskatte delvis bebygd eiendom etter tomteregelen.

I Ommang-dommen ble en herskaplig bolig solgt sammen med et stort ubebygd grunnareal. Retten trakk opp det prinsipielle utgangspunktet for hvor grensen går for hva som skal omfattes av fritidseiendom og egen bolig. Førstvoterende fremhevet:

”at ikke bare bebyggelsen, men også en **naturlig arrondert tomt** bør holdes utenfor gevinstberegningen...[mine uthevelser]”.

Begrunnelsen var at denne beregningsmåten var best i overensstemmelse med regelens formål, nemlig: ”...å bringe gevinst ved salg av egentlige tomter inn under beskatning...”. Videre ble det påpekt at tolkningen ga best samsvar med regelen om skattefritak for egen bolig, og ”...at skattebyrden bør være den samme uansett om skattyteren på forhånd har sørget for å fraskille bygninger med tomt”.⁸⁵

Midtskau-dommen gjaldt salg av en stor strandeiendom med sommerhus. Eiendommen var på 12 dekar med 130 meter strandlinje. Dommen ble avsagt med 3/2 dissens, og Høyesteretts flertall trakk opp nærmere retningslinjer for hva som kan omfattes av ”naturlig arrondert tomt”. En ”...rimelig andel [grunn] må ligge umiddelbart rundt huset”.⁸⁶ I Midtskaus tilfelle ville en avgrensing til tomt umiddelbart utenfor huset i beste fall gitt en ”...uheldig utforming ned til stranden...”, som igjen ville hatt betydning for fritidseiendommens verdi. Retten uttalte i den sammenheng at:

”hvor meget av grunnen som ved en slik betraktning bør følge huset, må bero på en **økonomisk vurdering**. Grensen må trekkes på grunnlag av en sammenligning mellom bruksverdien og tomteverdien. Midtskau har da som nevnt krav på å få holde utenfor salgssummen omsetningsverdien etter markedsnivået av sommerhuset med et areal fastlagt etter disse prinsipper [mine uthevelser].”

Ved vurderingen av hva som skulle holdes utenfor la retten vekt på at bruksverdien til denne type fritidsbolig måtte bli ivarettatt:

”det dreier seg om en et sommersted hvis **bruksverdi og dermed korresponderende omsetningsverdi** i vesentlig grad er knyttet til kontakten med stranden og sjøen, muligheten for båt plass, brygge og bade plass, adgangen til fritt og usjenert opphold på eiendommen i friluft i sommerlige former [mine uthevelser].”

Slik jeg forstår Midtskau-dommen er poenget at markedsverdien på fritidseiendommens bruksverdi setter grensen for hva som skal omfattes av naturlig arrondert tomt. Grensen

⁸⁵ Rt.1964 s.1241, s.1242-43.

⁸⁶ Rt.1974 s.1141, s.1145.

for hva omfattes må settes etter en økonomisk vurdering av når tomteverdien blir høyere enn denne bruksverdien.

Det ble ikke gitt noen nærmere **begrunnelse** for grensen, men jeg antar at denne skyldes at en økonomisk bevisst person ikke vil dele opp eiendommen sin på ulønnsomt vis. Hvis omsetningsverdien for arealet til fritidsbruk er høyere enn omsetningsverdien for mulig tomt, vil det ikke lønne seg å skille ut tomt. Og som påpekt i Ommang-dommen, bør skattebyrden være den samme uavhengig av man har skilt ut tomt før realisasjon. Slik tomteutskilling **før** realisasjon foretas som regel ikke dersom verdien på resteiendommen synker. I så fall vil det ofte ikke lønne seg å skille ut tomt, men dette er selvsagt avhengig av hvor stor tomt som skilles ut og om den bebygde eiendommen har stor eller liten verdi.

Førstvoterendes hovedpoeng var at totalverdien av eiendommen ville bli større ved å henføre noe av verdien til fritidsbolig og mindre til tomt. På denne bakgrunn kom flertallet til at ligningen for hva som skulle vurderes skattepliktig av salget var feil, og derfor kunne det ikke tas stilling til om det var betalt tomtepris for den atskillbare grunnen.

I Hald-dommen ble store deler av en boligeiendom skattlagt etter tomteregelen. Skattyter var uenig i oppdelingen av eiendommen og dertil fordeling av vederlaget. Retten la bl. a. lagt vekt på at:

”...den praksis bygningsmyndighetene i Bærum utvikler ”tenderer mot en stadig høyere utnyttelsesgrad”, og at ”boligtettheten øker i takt med denne praksis. ...Jeg må bygge på at overligningsnemnda har lagt til grunn at den omfattende utparsellering, noe som også var planlagt fra kjøperens side i forbindelse med kjøpet, her ville være økonomisk mest gunstig for kjøperen... Saken står blant annet i så henseende i en annen stilling enn Midtskaudommen i Rt-1974-1141”.⁸⁷

Skattyter anførte at det fantes kjøpere som var villige til å betale hele kjøpesummen for eiendommen kun til eksklusiv boligbruk. Den aktuelle kjøper hadde derimot planer om boligbygging på området og planen var godkjent av kommunen. Retten bemerket at

⁸⁷ Rt.1996 s.932, s.938.

dette synspunktet ikke ble gjort gjeldende under ligningsbehandlingen eller for de tidligere instanser og bemerket:

”Jeg vil i tillegg fremheve den **begrensning som ligger i begrepet boligeiendom**. Det forhold at det finnes enkelte kjøpere som er villige til å betale meget betydelige beløp for omfattende arealer for å unngå bebyggelse i nærheten av deres bolig, kan ikke medføre at disse arealer blir omfattet av begrepet boligeiendom i denne sammenheng [mine uthevelser]”.⁸⁸

Dersom kjøpers anførsel var reell syns jeg dette tyder på at markedsprisen på boligen slik den forelå før realisasjon var utslagsgivende for kjøpesummen. I så fall kan man neppe hevde at vederlaget i vesentlig grad var påvirket av muligheten til tomteutnyttelse. Slik jeg forstår rettens uttalelse fant den ikke bevis for at det forelå slik markedspris på boligen.

Alternativt kan uttalelsen forstås som en **ny begrensning** av begrepet ”naturlig arrondert tomt”. I Midtskau-dommen ble det som nevnt antatt at grensen for naturlig arrondert tomt går der bruksverdien er den samme som tomteverdien. Kanskje går det en øvre grense for hvor store verdier som kan anses som egen bolig. Et argument for en slik begrensning er at hovedhensynet bak i alle fall §9-3 2. ledd ikke omfatter unntak av slike store eiendommer.

Det er for meg uvisst hva retten mente med uttalelsen, men slik jeg ser det taler gode grunner for å begrense ”naturlig arrondert tomt” på den nevnte måten.

I Utv.2004 s.1087 henviser lagmannsretten til lignings-ABCen, og her bemerkes følgende om vurderingen av ”naturlig arrondert tomt”:

”Spørsmålet om ... utgjorde en naturlig arrondert tomt skal i følge lignings ABCen s 183 avgjøres ”i hvert enkelt tilfelle hvor en bl a tar hensyn til bebyggelsen, atkomst, typografi, bygningene(s) beliggenhet på tomten og vanlig størrelse på tomter i området. Består eiendommen av flere bygninger må den naturlige arronderte tomten omfatte de bygninger som naturlig utgjør en enhet, f eks bolighus og garasje”.

⁸⁸ Rt.1996 s.932, s.937.

Den siste uttalelsen i sitatet overfor er veldig bastant og kan ikke tas på ordet. Det er ingen automatikk i at den naturlige arronderte tomt ”må” omfatte de bygningene som naturlig utgjør en enhet. Hvis f. eks. boligen og garasjen står med stor avstand er det ikke sikkert at garasjen kan følge med. Dersom det er flere garasjer, er det ikke sikkert at mer enn én kan følge med selv om begge står ganske nær boligen. Det kan heller ikke være slik at man kan spre små hus rundt på store eiendommer med såpass liten avstand at men unngår gevinstbeskatning av hele eiendommen. **Verdien** av bygningene vil ha betydning for om de skal anses som naturlig arrondert tomt. Et vedskjul kan f. eks. lett falle utenom naturlig arrondert tomt hvis den befinner seg i ”grenselandet” av hva som bør følge med boligen.

I mange tilfeller bør nok garasje følge med den naturlig arronderte tomt, da dette som regel være av betydning for bruksverdien og omsetningsverdien til boligen.

I Hald-dommen fikk skattyter ikke medhold i at garasjen skulle følge med boligen som naturlig arrondert tomt. Retten antok at garasjen var lagt ut som utbyggingsområde.⁸⁹ Det ble videre lagt til grunn at kjøper hadde planlagt en omfattende utparsellering og at dette ville være mest økonomisk gunstig for kjøperen.⁹⁰ Dommen er eksempel på at tomteverdien og ikke bruksverdien var fremtredende, og den skiller seg således fra premissene i Midtskau-dommen.

En neste problemstilling blir så om denne beregningsmåten også gjelder ved oppdeling av **gård- eller skogbrukseiendommer**.

En bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet, (BFU 50/04) bemerkes det:

”i følge retts- og ligningspraksis dekker begrepet ”alminnelig gårdsbruk” i skatteloven § 9-3 sjette ledd en grunneiendom, normalt med våningshus, og eventuelle andre bygninger som er nødvendige for driften, under forutsetning av at eiendommen brukes til jordbruksformål av eieren eller andre. Med jordbruksformål menes husdyrhold og/ eller dyrking på friland av f eks.

⁸⁹ Rt.1996 s.932, s.938.

⁹⁰ Rt.1996 s.932, s.938.

forvekster, korn, poteter, grønnsaker, bær eller frukt. Dette gjelder også for eiendom som leies bort, herunder bortforpaktet, til slike formål”.⁹¹

Som fremgår av uttalelsen er dette også en svært skjønnsmessig vurdering, men av annen karakter enn for egen bolig og fritidseiendom. Dersom deler av eiendommen ikke benyttes i virksomheten, skal den som utgangspunkt heller ikke omfattes av unntaket.

Hva skjer så med eiendom som verken omfattes av skattfritaksreglene i §9-3 2–6. eller tomteregelen? Forutsatt at de alminnelige vilkårene for skatteplikt av gevinst er oppfylt kan hovedregelen om gevinstbeskatning anvendes. Se punkt 2.3.

Redegjørelsen overfor viser at oppdeling av eiendom må foretas etter en konkret vurdering av eiendommens forhold, og det må tas hensyn til dens karakter, særpreg og ikke minst baseres på verdivurderinger.

7.3 Vurderingen av tomtepris

Hvordan vurderes tomtepris når det bare er aktuelt å gevinstbeskatte deler av kjøpesummen?

I Midtskau-dommen bemerket retten at det avgjørende var om prisen for den utskillbare grunnen var ”...vesentlig i forhold til den hele pris...”.⁹²

Skal dette forstås slik at prisen på utskillbar tomt må være vesentlig i forhold til hele kjøpesummen? Eller kreves det at det er betalt tomtepris for den potensielle tomten uten at verdien av resten av eiendommen trekkes inn i vurderingen?

Slik jeg ser det, er det første alternativet mest nærliggende ut fra en objektiv forståelse av domssitatet. Legges en slik forståelse til grunn kan areal bli behandlet forskjellig skatterettslig avhengig av om det er realisert alene eller som en del av en større

⁹¹ Lignings-ABC 2003 s.564.

⁹² Rt.1974 s.1141, s.1145.

eiendom. Problemet kommer på spissen ved salg av store, verdifulle eneboliger med hage der det er spørsmål om å anse en del som tomt. Her skal det mer til før vederlaget for tomten blir vesentlig i forhold til den totale kjøpesum enn tilfeller der bebyggelsen er et av beskjeden verdi.

I litteraturen er det flere steder henvist til uttalelsen i Midtskau-dommen uten nærmere redegjørelse. Det kan således se ut som om rettens oppfating er lagt til grunn.⁹³

Generelle skatterettelige hensyn, slik som hensynet til likhet og skattevne, taler mot en slik forståelse. I Ommang-dommen er det, som nevnt overfor, påpekt at skattebyrden bør være den samme uansett om skattyteren på forhånd har fraskilt tomt.⁹⁴ Midtskau-dommen henviser til Ommang-dommen uten å foreta noen innskrenkende bemerkninger, noe som kan tyde på at retten ikke har ment å foreta noen endring ved sin uttalelse.

I rettspraksis finnes eksempler på at mindre arealer har blitt gevinstbeskattet etter tomteregelen ved ekspropriasjon (punkt 9.3). Dette forutsetter at vederlaget ble ansett som vesentlig i forhold til alternativ utnyttelse av det eksproprierte areal. Ved ekspropriasjon eksproprieres det etter behovet og vederlaget deles derfor ikke opp. Likevel er denne praksis er et ytterligere argument for at vesentlighetskravet skal vurderes i forhold vederlaget for den potensielle tomten.

Redegjørelsen overfor taler for at vesentlighetskravet ved delvis gevinstbeskatning kun refererer seg til den potensielle tomten. Vederlaget for denne må være vesentlig i forhold til ved alternativ bruk av eiendommen som ikke omfattes av tomteformål. Uttalelsen i Midtskau-dommen kan derfor ikke tas på ordet.

⁹³ Koch (1993) s.105 og Norsk Lovkommentar (2002) punkt 632 s.3026

⁹⁴ Rt.1964 s.1241, s.1243.

8 Anvendelse på fullt bebyggt eiendom

8.1 Hjemmel

Utgangspunktet er at gevinst ved realisasjon av fullt bebyggt eiendom skattlegges etter hovedregelen eller et av unntakene i §9-3 2-6. Likevel forelå det rettpraksis vedrørende skattlegging av fullt bebyggt eiendom etter tomteregelen allerede i 1917.

I Rt.1917 s.920 bestod eiendommen av et gårdsbruk med diverse bygninger, men det fremgikk av kjøpekontrakten at disse skulle rives før eiendommen skulle overtas av kjøper etter selgers død. Selger ble skattlagt for hele gevinsten etter tomteregelen. Om vurderingen av hvorvidt det forelå ”tomt” bemerket retten at dette måtte bero på om:

”... det [grunnen] er ubebygget eller ialfald kun har en bebyggelse av underordnet betydning...”.⁹⁵

I Holm-dommen var spørsmålet hvorvidt fullt bebyggt eiendom kunne skattlegges etter tomteregelen. Bebyggelsen var modernisert, vedlikeholdt og lå midt i bykjernen. Retten fant at vilkårene for tomtebeskatning forelå og bemerket:

”Det er ikke omtvistet i saken at et fullt bebyggt grunnstykke etter omstendighetene kan måtte vurderes som tomt, altså som ubebyggt, men bebyggelig grunn. Dette synes å ha vært oppfatningen allerede før lovendringen i 1934, når bebyggelsen må anses å ha vært av helt underordnet betydning. Jeg viser til Rt-1917-920.”⁹⁶

Redegjørelsen viser at det forligger hjemmel for anvendelse av tomteregelen på fullt bebyggt eiendom. Den neste problemstillingen er hvilke krav som stilles til vederlaget i denne sammenheng.

⁹⁵ Rt.1917 s.920, s.921.

⁹⁶ Rt.1977 s.1264, s.1268.

8.2 Vurderingen av tomtepris

I Holm-dommen bemerket førstvoterende:

”Ved bedømmelsen av om salg av en fullt bebygd eiendom må anses som tomtesalg må den første forutsetning for et bekreftende svar være at **den alminnelige omsetningsverdi** av eiendommen i det **vesentlige er upåvirket av bebyggelsen**. Har bebyggelsen slik økonomisk betydning at den **nevneverdig øker** eiendommens verdi utover den ubebygde grunns omsetningsverdi, foreligger ikke vilkårene for tomtebeskatning av en oppnådd gevinst. Noen nedre grense den annen vei kan dette imidlertid ikke være. **Selv om** bebyggelsen ikke øker eiendommens verdi utover den nakne tomteverdi, kan allikevel bygningens verdi være så vidt betydelig at det **ikke er naturlig å anse eiendommen som tomt alene**. Grensen her er skjønnsmessig...[mine uthevelser].”⁹⁷

Retten påpeker at det er en ”forutsetning” for tomtesalg at den ”...alminnelige omsetningsverdi av eiendommen i det vesentlige er upåvirket av bebyggelsen”. Dette spesifiseres ved at dersom bebyggelsen nevneverdig øker eiendommens verdi utover den ubebygde grunns omsetningsverdi, foreligger ikke vilkårene for tomtebeskatning. ”Nevneverdig øker” må i denne konteksten betyr at bebyggelsen har en viss egenverdi som øker det totale vederlaget og som ikke ville vært der uten bebyggelsen. Ordet ”nevneverdig” tyder på at det ikke bør stilles strenge krav, men verdien må være registrerbar, ellers er den umulig å konstatere.

Slik jeg ser det er Holm-dommens uttalelse en presisering av prinsippet i Rt.1917 s.920 om at grunnen er ”...ubebygget eller ialfald kun har en bebyggelse av underordnet betydning...”.

Førstvoterende går et hakk lenger enn Rt.1917 s.920: Til tross for at eiendommen ikke har egenverdi, kan den være så vidt betydelig at det ”...ikke er naturlig å anse eiendommen som tomt alene”. Det var denne sistnevnte problemstillingen som var kjernen i Holm-dommen. Førstvoterende bemerket bl. a. følgende om vurderingen:

⁹⁷ Rt.1977 s.1264, s.1269.

”...om det ved en **total bedømmelse** av alle omstendigheter må anses som en økonomisk rimelig og påregnelig mulighet at en kjøper av eiendommen til dens pris i handel og vandel vil beholde eiendommen i det vesentligste uforandret med hensyn til bruk og bebyggelse. Dette skjønn, som må bli **helt konkret**, må da ta i betraktning både strøkets karakter og utvikling, tempoet og styrken i denne utviklingen og den påstående bebyggelses preg tilstand og utviklingsmuligheter, uttrykt blant annet i forretningsevnen. Og dette skjønn må ikke ha et for kortsiktig perspektiv. Man må se bort fra slik utnyttelse som fortoner seg som en midlertidig utnyttelse frem til påregnelig sanering og nybygg [mine uthevelser]”.⁹⁸

Retten innledet med å konstatere at vederlaget ”...praktisk talt var upåvirket av bygningene...”. Det **avgjørende spørsmål** for retten var om ”...forrentningsverdien av bebyggelsen allikevel var så høy at det ikke er dekning for å karakterisere eiendommene som tomter”, altså om bygningenes verdi var så vidt betydelig at det ikke er naturlig å anse eiendommen som tomt alene. Retten kom til at verdien ikke var tilstrekkelig til å oppfylle kravet.

I sin **vurdering** la retten særlig vekt på at bortleie av bygningene i ordinær tilstand fremstod som et ”helt urealistisk alternativ”, kjøpesummen tatt i betraktning. Strøkets karakter og den intensive utnyttelsen som ellers forelå i nærheten tilsa en helt annen utnyttelse enn den foreliggende. Det ble også påpekt at det må ”...sterkere økonomiske grunner til for å bevare en beboelseseiendom i et miljø som utvikler seg til forretningsstrøk eller industristrøk enn hvor strøket fremdeles benyttes for beboelsesøyemed”.⁹⁹ I forlengelsen av dette ville det være lite naturlig å konkludere med at bygningens verdi var så betydelig at det ikke er naturlig å anse eiendommen som tomt alene. Retten kom til at det i realiteten kun var betalt tomtepris, og bebyggelsen var uten interesse.

Sett i sammenheng med Rt.1917 s.920, ser Holm-dommen ut til å gi uttrykk for et **skjerpet vesentlighetkrav** hva angår fullt bebygde eiendommer. Vurderingstemaet i Holm-dommen er vesentlig strengere enn lovtekstens krav om at det må antas at vederlaget i vesentlig grad er bestemt ut fra muligheten for utnyttelse til tomteformål.

⁹⁸ Rt.1977 s.1264, s.1269.

⁹⁹ Rt.1977 s.1264, s.1270.

Vurderingstemaet har nærmest blitt snudd opp ned. Mens man normalt ser på om vederlaget i vesentlig grad har blitt påvirket av eiendommens tomtepotensial, altså om det er betalt tomtepris, er problemstillingen her om bebyggelsen har hatt noen som helst innvirkning på kjøpesummen. Til tross for at bebyggelsen ikke har innviket på vederlaget, kan bebyggelsen unngå skatteplikt dersom det vil være unaturlig å anse eiendommen som tomt alene.

Holm-dommen gir ingen begrunnelse for hvorfor kravet til vederlag skjerpes. Det er likevel ikke vanskelig å tenke seg en forklaring. Adgangen til å gevinstbeskatte fullt bebygd eiendom resulterer i at forhold som lovgiver har valgt å unnta fra slik skatt, f. eks. salg av egen bolig, likevel kan bli gevinstbeskattet. I tillegg til at hensynene bak bl. a. §9-3 2. ikke blir ivaretatt, bryter regelen med likhetshensynet. F. eks. kan en enkel bolig anses verdiløs og gevinsten skattepliktig et i områder med høy tomtepris, mens den vil være skattefri i andre områder der tomteprisen er lav. Dersom man ikke innsnevret adgangen til å skattelegge fullt bebygd eiendom, ville skattytere som bor i områder med høy tomteverdi risikere gevinstbeskatning ved salg av egen bolig, dersom boligen ikke holdt høy standard på realisasjonstidspunktet. Til gjengjeld får de altså en høy pris for boligen som i hovedsak skyldes verdien på tomten.

I Huse-dommen var også vurderingstemaet hvorvidt en fullt bebygd fritidseiendom skulle gevinstbeskattes. I likhet med Holm-dommen var vurderingen om bygningens verdi var så vidt betydelig at det "...ikke var naturlig å anse eiendommen som tomt alene...".¹⁰⁰ Retten sammenlignet med forholdene i Holm-dommen, men retten kom her til at de faktiske forhold tilsa skattefritak. Førstvoterende i Huse-dommen bemerket at bebyggelsen i Holm-dommen fremstod som "akterutseilt" og fortsatt bruk etter samme mønster ble ansett som et "helt urealistisk alternativ" kjøpesummen tatt i betraktning. Retten la til grunn at forholdene var annerledes i den aktuelle sak og la vekt på at:

"...eiendommen hadde en bebyggelse som var rimelig tilpasset tomten i størrelse og som i mange år fremover ville kunne tjene sitt formål – fritidsbruk...".¹⁰¹

¹⁰⁰ Rt.1993 s.480, s.484.

¹⁰¹ Rt.1993 s.480, s. 485.

Retten påpekte at den aktuelle eiendommen lå i et ”grenseområde” mellom hytter og boliger, men la vekt på at det fortsatt befant seg hytter i området. Det ble antatt at bebyggelsens verdi alene var ca. 250 000 kr., og retten anså det som en ”...rimelig mulighet for at eiendommen kunne ha vært solgt også som fritidseiendom for kr. 700 000 [dvs. salgsprisen]”.

For meg virker det som om retten la avgjørende vekt på muligheten for å oppnå salgsprisen også ved hyttesalg. Retten fant det da neppe ”naturlig” å anse eiendommen som tomt alene.

I tråd med overnevnte rettpraksis kan en slutte at kravet til tomtepris er skjerpet hva angår anvendelse av tomteregelen på fullt bebygd eiendom.

9 Problemstillinger knyttet til ekspropriasjon

9.1 Fastsettelsen av vederlaget

Det fremgår av Flesland-dommen at:

”... den individuelle ekspropriasjon [ska] ha erstattet **alt det økonomiske tap** han lider ved å bli fratatt sin eiendom, men heller ikke mer [mine uthevelser]”.¹⁰²

For en eiendom kan erstatningen basere seg på f. eks. tomteverdien eller bruksverdi (deriblant jordbruksverdien), alt etter hva skjønnsretten antar erstatter eiendommens største verdi. Fastsettelsen av vederlaget ved ekspropriasjon er ganske annerledes enn ved frivillig salg. Markedskreftene har ikke gitt noen indikasjon på hvor prisen bør ligge og vederlaget fastsettes av en skjønnsrett. Det fremgår av ekspropriasjonserstatningsloven (orvl) at erstatningen bl. a. skal fastsettes etter følgende:

¹⁰² Rt.1960 s.1427, s.1429.

Verdsettelsen skal skje på grunnlag av salgsverdien eller bruksverdien avhengig av hvilken som gir høyest verdi jfr. §4. Dersom salgsverdien legges til grunn skal den fastsettes "...på grunnlag av det som må reknast med at vanlege kjøparar ville gje for eigedomen ved frivillig sal". Det da bl. a. legges vekt på "...kva slag eigedom det gjeld, kvar eigedomen ligg og den påreknelege utnytting som det røynleg er grunnlag for etter tilhøva på staden" jfr. §5.1. og 2. Av §5.3. fremgår det at "det skal ikkje takast omsyn til verdiendringar som kjem av oreigningstiltaket, eller av gjennomførde eller planlagde investeringar eller verksemd som har direkte samanheng med oreigningstiltaket".¹⁰³

Vurderingstemaet i 2. punktum, om vederlaget i vesentlig grad er påvirket av muligheten til tomteutnyttelse, passer etter mitt skjønn dårlig for ekspropriasjonstilfeller. Vurderingen blir noe konstruert fordi markedskreftene ikke har "talt" og vederlaget er basert på hva skjønnnsretten antar er eiendommens markedsverdi.

En kan etter dette slå fast at det er forskjell på fastsettelsen av vederlaget ved de to realisasjonsformene. Ved frivillig salg er temaet mer direkte hva som har innvirket på kjøpesummen, mens det ved ekspropriasjon blir et spørsmål hva skjønnnsretten baserer erstatningen på, f. eks. antatt tomtepris eller jordbrukspris. I tillegg skal det altså ikke tas hensyn til ekspropriantens utnyttelsesmåte ved vurderingen av om det foreligger tomtesalg.

9.2 Betydningen av skjønnnsrettens vurdering

Hovedproblemstillingen er om skjønnnsrettens vurdering av vederlaget er bindende for ligningsmyndighetene og retten.

Et eksempel på problemstillingen er dersom skjønnnsretten har besluttet å erstatte en eiendom etter det den antar er markedsverdien som jordbruk. Er skjønnnsrettens vurdering av vederlaget endelig?

I Flesland-dommen kom retten med en prinsipiell uttalelse om at skjønnnsgrunnene "...ikke er avgjørende..." for rettens vurdering av hva vederlaget i vesentlig grad er bestemt av. Det må foretas en selvstendig vurdering av hvilke forhold som har vært

¹⁰³ Lov av 6.april 1984 nr.17 (Ekspropriasjonserstatningsloven).

bestemmende for skjønnsrettens fastsettelse. ”...Overskjønnet og dets begrunnelse...” har ”...vesentlig betydning som bevis”. Skjønnsretten anførte at erstatning var fastsatt på grunnlag av eiendommens jordbruksverdi. Selv om retten antok at jordbruksprisen lå høyere enn det normale, kom den til samme konklusjon idet retten ikke fant ”...tilstrekkelige holdepunkter for å fastslå at skjønnets takster er fiktive eller ikke reelle”.¹⁰⁴

Stray-dommen gjaldt salg av en jordbrukseiendom under ekspropriasjonstrussel. Retten henviste til Flesland-dommen og bemerket ”...at ligningsmyndighetene ved sin vurdering av om det foreligger tomtosalgsgevinst...ikke er bundet at om en skjønnsrett ved fastsettelse av ekspropriasjonsvederlaget har anført at den har lagt jordbruksverdien til grunn”. Videre ble det påpekt at ”...**minst like fritt** må domstolene stå i sin bevisvurdering i en skattesak hvor vederlaget ikke er fastsatt i skjønn, men ved avtale, dersom det i den er uttalt noe om hvordan prisen er beregnet [min uthevelse]”.¹⁰⁵

En kan spørre seg **hvorfor** retten må stå enda friere i forhold i forhold til partenes **avtale**. Dette skyldes antagelig at partene kan ha en felles interesse i å få avtalen til å se ut som noe annet enn et tomtosalg. Et stikkord i denne sammenheng er såkalt ”skatterettslig omgåelse”.¹⁰⁶

I Ilstad-dommen var problemstillingen om vederlaget var fastsatt på grunnlag av arealenes anvendelse som jordbruksjord eller til tomteformål.

I Ilstad-dommen stadfestet Høyesterett lagmannsrettens dom, som stadfestet dommen til herredsretten. Uttalelsene fra herredsretten bør nok dermed ha større vekt som rettskilde enn en ordinær herredsrettsdom. På den annen side henviser Høyesterett gjennom to ledd og dette begrenser dommens vekt. Jeg nøyer meg å påpeke at dommen har en viss rettskildemessig relevans.

Herredsretten henviste til uttalelsene i Flesland-dommen og Stray-dommen og presiserte at ”...skjønnsrettens begrunnelse må tillegges **meget vesentlig vekt** som bevis [mine

¹⁰⁴ Rt.1960 s.1427, s.1429.

¹⁰⁵ Rt.1974 s.69, s.75-76.

¹⁰⁶ Zimmer (2001) s.51 flg.

uthevelser]”.¹⁰⁷ Forklaringen var at den nye ekspropriasjonserstatningsloven stilte strengere krav til skjønnsrettens begrunnelser og samtidig klarere anga hvilken utnyttelsesmåte som skal legges til grunn ved verdsettelsen. Dette ga, etter rettens skjønn, mindre rom for tolkingstvil for en domstol som senere skal tolke skjønnsrettens begrunnelser.

Uttalelsen i Ilstad-dommen argumenterer for at det etter innføringen av den nye loven skal mer til for å fravike skjønnsrettens resultat. Slik jeg ser det, taler også reelle hensyn for å begrense denne adgangen. Det vil virke urimelig på folk å få erstatning etter f. eks. jordbruksverdien, som normalt ligger under tomteverdien, og dernest få erstatningsbeløpet gevinstbeskattet etter tomteregelen på det grunnlag at det forligger tomtepris.

I Fuglerud-dommen fremheves det at vurderingen av skjønnsrettens verdsettelse som bevis i forhold til verdifastsettelsen av den eksproprierede grunn ikke er kommet i en ”...prinsipielt annen stilling etter vedtagelsen av ekspropriasjonserstatningsloven”. Det ble påpekt at:

”Dersom det ikke i **skjønnsgrunnene** er **sikre holdepunkter** for at det likevel er tatt hensyn til tomteverdi, må ligningsmyndighetene godtgjøre at skjønnets for så vidt ikke er reelt om tomtsalgsbeskatning skal kunne komme på tale. Og her må det kreves **sterke bevis** [mine uthevelser]”.¹⁰⁸

Til tross for at retten innleder med at spørsmålet ikke har kommet i en prinsipielt annen stilling etter ekspropriasjonserstatningsloven, ser rettens argumentasjon ut til å innebære en skjerpelse i forhold til det som ble uttalt i de to første dommene.¹⁰⁹

Ordene ”sikre holdepunkter” tyder på at det må forligge klare, avgjørende bevis før man kan legge tomteverdien til grunn. Dette støttes opp av bemerkningen om at det må kreves ”sterke bevis”. Videre påpekes det at beviset, for at det reelt sett er tomteverdien som er lagt til grunn, må fremgå av skjønnsgrunnene. Dette påvirker rettens mulighet til

¹⁰⁷ Rt.1982 s.866, s.875.

¹⁰⁸ Rt.1983 s.882, s.887.

¹⁰⁹ Rt.1960 s.1427 og Rt.1974 s.69.

å forela en selvstendig vurdering. I de tidligere dommer kan jeg ikke se at det forelå noe krav om dette. Retten påpekte også at det er ligningsmyndighetene som har bevisbyrden for at tomt foreligger.

Hvorvidt uttalelsene medfører en skjerpelse i forhold til de tidligere rett, eller om de sistnevnte dommene bare presiserer gjeldende rett, er noe uvisst. Uansett argumenterer Ilstad-dommen og Fuglerud-dommen for at det nå må stilles strenge krav til bevis før ligningsmyndigheten kan fravike skjønnsrettens vurdering av vederlaget.

9.3 Problemstillinger knyttet til realisasjon av små arealer

Den overordnede problemstillingen er om små arealer, f. eks. på et par kvadratmeter, kan være ”tomt”? Temaet er spesielt aktuelt for ekspropriasjon, selv om det også kan gjelde ved frivillig salg. Jeg avgrenser derfor redegjørelsen til det førstnevnte forhold. Et typisk eksempel er ekspropriasjon av en hageflekk til veiutbygging, såkalt ”stripeekspropriasjon”. Spørsmålet blir om en eventuell gevinst skal skattlegges etter tomteregelen, hovedregelen, eller skal man se realisasjonen som erverv av en liten del av en bebygd eiendom som f. eks. er skattefri jfr. §9-3 2.

En problemstilling i denne sammenheng er om en liten flekk kan anses som **egnet** når den ikke er stor nok til tomteutnyttelse i seg selv. I Utv.1988 s.232 ble erstatningen til en veigrunn skattlagt etter tomteregelen. Arealet var imidlertid ikke så lite (400 kvadratmeter), og det var derfor ikke uskikket til enhver form bebyggelse. Tilfellet er derfor ikke helt egnet til sammenligning med helt små arealer. I tillegg er dommen en underrettsdom (Kragerø herredsrett), og har derfor ikke stor rettskildemessig tyngde.

Som jeg har påpekt i punkt 4 setter kravet til faktisk egnethet sjelden begrensninger for skattleggingen. I Utv.2004 s.1087 la retten til grunn at det var tilstrekkelig at eiendommen var egnet til en eller annen form for tomteformål, ikke nødvendigvis boligbygging. Dette tilsier at mange små areal bør være egnet til tomteformål.

Den neste problemstillingen er om det gir mening å vurdere om det er betalt **tomtepris** ved ekspropriasjon av små arealer. Sandefjord-kjennelsen kan bidra til illustrasjon.¹¹⁰ Saken gjaldt ekspropriasjon av deler av villabebygd areal.

Retten opphevet overskjønnet pga. mangelfulle skjønnsgrunner. Retten bemerket at grunneierne skulle få erstattet sitt økonomiske tap ved avståelse av grunnen, men at denne ikke uten videre skulle settes til ”strøkpris”, dvs. omtrentlig markedspris på utbebygde tomter i det aktuelle området. Retten bemerket at:

”For striper av hage eller uopparbeidet grunn i utkanten av villaeiendommer vil det vanligvis ikke være aktuelt å sette erstatningen etter bruskverdien eller omsetningsverdien av de areal som skal avstås. Bruksverdien vil ofte være lav, og stripene behøver ikke ha noen markedsverdi. Ulempene for den gjenværende eiendom vil ofte være en dominerende faktor, og det vil **vanskelig kunne tenkes et skarpt skille mellom omsetningsverdi eller bruksverdi på den ene side og ulemper** på den annen side. Man vil vanligvis være henvist til å utmåle erstatningen på grunnlag av en **differansebetraktning** hvor erstatningen - med visse unntak - settes til forskjellen mellom verdien av eiendommen med det areal som skal avstås, og verdien uten dette areal [mine uthevelser].”¹¹¹

Det ble videre fremhevet at:

”Differansebetraktningen er ikke til hinder for at erstatningen blir satt til et beløp pr. [kvadratmeter]. Ofte vil forholdene være så vidt ensartet at det også faller rimelig og naturlig å sette ens kvadratmeterpris for en gruppe av eiendommer.”

Av dette kan en slutte at dersom det lar seg gjøre å verdsette bruksverdien eller markedsverdien, skal den høyeste av disse verdier legges til grunn. Dette fremgår også klart av ekspropriasjonserstatningsloven §4 flg. Hvis tomteverdien antas å være høyest, og denne er rimelig ensartet i det aktuelle området, kan erstatningen basere seg på strøkprisen. Dersom det ikke er mulig å finne bruksverdien eller omsetningsverdien av det eksproprierte areal, vil man legge til grunn en differansebetraktning, der erstatningen skal tilsvare differansen på eiendommens verdi før og etter ekspropriasjonen.

¹¹⁰ Rt.1976 s.1507.

¹¹¹ Rt.1976 s.1507, s.1510.

Pedersen m.fl. legger til grunn, med støtte i Sandefjord-kjennelsen, at forholdet bør kunne gevinstbeskattes etter tomteregelen dersom erstatningen baseres på strøkprisen.¹¹² Jeg kan ikke se at forfatteren tar stilling til hva resultatet blir dersom differansebetraktningen legges til grunn. Han påpeker imidlertid at dette er en komplisert problemstilling da grunneier i mange tilfeller også får en kombinasjon av ekspropriasjonserstatning og ulempeerstatning. Ulempeerstatning skal holdes utenfor gevinstbeskatningen da dette er en slags kompensasjon for ulemper, og eller eventuelle verdiforringelser, på den delen av eiendommen som ikke er realisert. Dette kompliserer vurderingen av hva som har hatt innvirkning på vederlaget. I noen tilfellet kan erstatningen for ulempen utgjøre den største delen av erstatningen. Et ytterligere kompliserende moment er at en ved vurderingen av hva som har innvirket på vederlaget ikke kan ta ekspropriantens formål med i betraktning.

Drøftelsen overfor tilsier at det ofte vil være vanskelig å fastslå om vederlaget er påvirket av utbyggingsmuligheter dersom en erstatningen er basert på en differansebetraktning. Jeg anser problemstillingen som uavklart i teori og rettspraksis.

På bakgrunn av redegjørelsen overfor antar jeg at små areal bør kunne gevinstbeskattes dersom tomteprisen (strøkprisen) er lagt til grunn. Der er mer usikkert om det vil være adgang til å anvende tomteregelen dersom erstatningen er basert på en differansebetraktning ettersom erstatningen her kan bli liten, i værte fall ingenting.¹¹³

¹¹² Pedersen m.fl. (1990) s.395.

¹¹³ Pedersen m.fl. (1990) s.231.

10 Momenter i helhetsvurderingen i 1. punktum

10.1 Innledning

Jeg viser til punkt 3.3 der jeg redegjør for skillet mellom 1. og 2. punktum. I det følgende vil jeg kort redegjøre for momenter som kan ha betydning etter 1. punktum, i tillegg til vilkårene i 2. punktum, som er momenter etter 1. punktum. Forskjellen på vurderingen i mellom 1. og 2. punktum går i en viss grad ut på at vurderingen av 1. punktum ikke er så bundet som etter 2. punktum, der absolutte vilkår må foreligge. Er tilgjengelig disse oppfylt, foreligger det "tomt" etter 2. punktum, men altså ikke nødvendigvis etter 1. punktum.

10.2 Objektiv vurdering – subjektive omstendigheter

Vurderingen av om det foreligger "tomt" må i utgangspunktet vurderes ut fra om eiendommen **objektivt** sett er egent til tomteformål (punkt 4). Med dette sagt, kan forhold hos kjøper og selger være et moment i vurderingen av om det foreligger tomt etter 1. punktum.¹¹⁴ Slike subjektive omstendigheter er ikke avgjørende, men kan gi en indikasjon på om arealet etter en helhetsvurdering bør anses som tomt. Et eksempel på dette vil være dersom kjøper har lagt inn bud på en eiendom med salgsforbehold om byggetillatelse. Det vil da være klart at kjøper anser arealet som egnet til tomteformål, og dette er da et moment i helhetsvurderingen av om det foreligger "tomt" etter 1. punktum.

10.3 Pris pr. kvadratmeter

Tomtepris vil ofte skille seg fra annen pris ved at den er høyere. Hvis prisen ikke skiller seg ut fra bruk til andre formål, kan en rent teknisk fremgangsmåte som er blitt brukt ved prisfastsettelsen gi veiledning.¹¹⁵

¹¹⁴ Koch (1993) s.93 og Aarbakke (1990) s.85-86.

¹¹⁵ Aarbakke (1990) s.87-88.

Det foreligger en rekke avgjørelser fra tiden før 1934 der det ble konstatert at det forlås skattepliktig tomtegevinst, uten at prisens størrelse var sentral i vurderingen. I dommene nedenfor var det et gjennomgående trekk at det ble lagt vekt på at det var gitt en bestemt pris pr. kvadratmeter (kvm.) i stedet for en rundt sum. Dette var et moment som tilsa at det forelå tomtsalg.¹¹⁶

Se bl.a. Rt.1917 s.920. Selve størrelsen på vederlaget var ikke sentral, men prisen var fastsatt pr. kvm. Rt.1925 s.677 gjaldt salg av større ubebygd areal. Retten vektla den tiltenkte anvendelse av arealet og at prisen var fastsatt pr. kvm. I Rt.1925 s.972 vektla retten eiendommens sentrale beliggenhet, egnethet til utparsellering og pris fastsatt pr. kvm.

I nyere dommer er momentet ikke tillagt stor betydning for vurderingen av om det forligger tomt. Aarbakke påpeker derfor at momentet ikke må tillegges stor betydning.¹¹⁷ Momentet har ikke betydning for vurderingen i 2. punktum. Her må vilkåret om tomtepris være oppfylt.

10.4 Oppsummering

Oppsummeringsvis kan en slutte at vurderingen i 1. og 2. punktum blir ganske like ettersom de mest sentrale momentene er egnethet og tomtepris.

¹¹⁶ Utv.1942-44 s.262, Dahl og Utv.1939-41 s.426, Frost.

¹¹⁷ Aarbakke (1990) s.88.

11 Vurdering av tomteregelen de lege ferenda

11.1 Er skillet mellom 1. og 2. punktum i tomteregelen gunstig

Aarbakke anfører at fordelene med å ha to regler er at det i visse tilfeller kan forenkle vurderingen av om det foreligger ”tomt” (punkt 3.3). 1. punktum kan anvendes på de ”klare” tomtetilfellene uten at man behøver å vurdere vilkårene i 2. punktum. I de uklare tilfellene er det tilstrekkelig å konstatere at vilkårene i 2. punktum foreligger. Dette høres bra ut, men i praksis blir nok ikke prosessen forenklet mye ved å anvende vilkårene i 2. punktum. Dette fordi tomtepris er selve kjernen i tomtebegrepet. I tillegg er kravet til tomtepris svært skjønnsmessig, og det kan derfor by på atskillige problemer å vurdere om dette foreligger. I tillegg er det uvisst hvor grensen går for hva som skal regnes som et klart tilfelle etter 1. punktum. 1. punktum bør derfor anvendes med forsiktighet uten å legge stor vekt på momentet tomtepris. Med dette sagt, blir skillet mellom de to punktum i praksis lite.

Personlig synes jeg det blir noe kunstig å operere med to regler, med så likt innhold. Særlig når forarbeidene så klart ga uttrykk for at 2. punktum var ment som en presisering av 1. punktum. Skillet innebærer en fare for anvendelse av feil regel. I tillegg blir det brukt ressurser på å sette seg inn i forskjellen for å unngå dette. På den annen side er konsekvensen av feil anvendelse som regel ikke så stor. I Holm-dommen ble det nettopp bemerket at lovvalget neppe var av betydning for saken.¹¹⁸

11.2 Er tomteregelen velfungerende

Fordelen med en slik skjønnsmessig regel, er dens evne til å **tilpasse** seg endrede samfunnsforhold. Ulempen med en skjønnsmessig regel er at det blir vanskelig å anvende den. Dette medfører mye **ressursbruk** i forvaltningen og større fare for rettslig tvister. Fra et samfunnsøkonomisk perspektiv er slike følger uheldige. I tillegg innebærer en skjønnsmessig regel en fare for **ulik behandling** av saker som er

¹¹⁸ Rt.1977 s.1264 s.1268.

tilnærmet like og derfor burde vært behandlet likt. Hensynet til **foruberegnelighet** for den enkelte skatteyter er nå ivaretatt ved at skatteyter kan be skattemyndighetene om bindende forholdsuttalelse i sin sak, men dette gir ikke noen garanti mot at forskjellsbehandling kan forekomme.¹¹⁹

Ønsket om likebehandling av reelt like saker og hensynet til rask og enkel saksbehandling tilsier at man bør oppheve skattelovens kapittel 9, slik at nøytralitetshensynet og effektivitetshensynet fullt ut blir ivaretatt.¹²⁰ Dersom man skal beholde unntakene, bør etter mitt skjønn tomteregelen beholdes, se begrunnelsen i punkt 11.3.

11.3 Behovet for tomteregelen

Hvilken funksjon har tomteregelen i 2005?

Ved realisasjon av **ubebygd** eiendom kan det være aktuelt å anvende både hovedregelen og tomteregelen. Dersom det er tvilsomt om det foreligger ”tomt”, kan hovedregelen anvendes. Som nevnt innledningsvis, ble tomteregelen opphevet i forbindelse med at lovgiver ønsket å fjerne unntaksregelen for jordbruk. Dette kan tyde på at lovgiver antok at tomteregelens hovedfunksjon bestod i å skille jordbrukseiendom fra ”tomt” der det var tvilsomt om det var gitt tomtepris eller jordbrukspris. Etter lovendringen av §9-3 6., vil behovet for denne funksjonen avta, men fremdeles være aktuell.

Hvis vilkårene i 2-6. foreligger, kan det bli aktuelt med **delvis** gevinstbeskatning. Den delen av eiendommen som ikke oppfyller vilkårene for skattefritak kan skattlegges etter både hovedregelen og tomteregelen.

I min drøftelse av tomteregelens anvendelse på delvis gevinstbeskatning kan det se ut som det er visse fordeler med å anvende tomteregelen. Muligens vil det være vanskeligere å trekke grensen mellom naturlig arrondert tomt og det som skattlegges

¹¹⁹ Ordning innført i 01.11.01. Praksisen er diskutert i artikkelen ”Bindende forhåndsuttalelser i skatte- og avgiftssaker ” av Inger Johanne Finstad (2003).

¹²⁰ Om skatterettslige hensyn, Zimmer (2001) kapittel 1.3.

ved anvendelse av hovedregelen. Ved anvendelse av tomteregelen går grensen der markedsverdien av grunnen, tomteverdien, overstiger bruksverdien (punkt 7.2). Det kan derfor også hende at tomteregelen her har et større anvendelsesområde enn hovedregelen, og at man kan gevinstbeskatte noe mer etter denne, ettersom grensen blir vanskeligere å trekke ved bruk av hovedregelen.

Zimmer har antydnet at tomteregelen et stykke på vei er overflødig. Likevel antyder han at regelen har betydning for å finne grensegangen mellom skattbar og skattfri gevinst, f. eks. grensen mellom jord- og skogbruk og egen bolig på den ene siden og tomt på den andre.¹²¹ Denne uttalelsen støtter opp om min antagelse om at tomteregelen har en slags ”hjelpesfunksjon”.

Tomteregelen kan også få anvendelse på **fullt** bebyggt eiendom. Dersom vilkårene i §9-3 2–6. er oppfylt for hele eiendommen kan det likevel bli aktuelt å anvende §9-3 8.a.1. Dette er en unntaksregel, se punkt 8. I slike tilfeller er det ikke mulig å anvende hovedregelen, og tomteregelen har dermed selvstendig betydning.

Etter lovendringen for jord- og skogbruk antar jeg antar at tomteregelen nå har størst praktisk betydning for å finne grensen for hva som omfattes av naturlig arrondert tomt. På Stortinget har det vært stor motstand mot å fjerne unntaket for fritidseiendom. Det faktum at regelen for skog- og jordbruk ikke ble helt opphevet i 2004, tyder på at det er lite aktuelt å fjerne skattfritakene, og i alle fall ikke for egen bolig. Slik jeg ser det er det derfor fremdeles behov for tomteregelen.

¹²¹ Zimmer (1975), s. 41.

12 Litteraturliste

Bøker

Andenæs (2000) – Johs. Andenæs, Statsforfatningen i Norge – 8. utg. 2. opplag - Oslo:
Universitetsforlaget, 1998 – ISBN 82-518-3647-6

Eckhoff (2003) - Torstein Eckhoff og Eivind Smith, Forvaltingsrett - 7. utg. - Oslo:
Tano Aschehoug, 2003 - ISBN 82-518-3522-4

Eckhoff (1997) – Torstein Eckhoff og Jan E. Helgesen, Rettskildelære – 4. utg. – Oslo:
Tano Aschehoug, 1997 – ISBN 82-518-3602-6

Koch (1993) Sverre E. Koch, Carl Erik Krefting og Per Helge Stoveland-
Gevinstbeskatning ved realisasjon av fast eiendom- 2. utgave – Oslo:
Skattebetalerforeningen, 1993 – ISBN 82-7197-055-0

Norsk Lovkommentar 2002, 4. utgave bind 3 – Oslo:
Gyldendal Norsk Forlag, 2002 - ISBN 82-05-30946-9

Pedersen (1990) – Odd Jarl Pedersen, Per Sandvik, Helge Skaaraas – Ekspropriasjon –
særlig etter plan- og bygningsloven – Oslo:
Tano, 1990, – ISBN 82-518-2885-6

Rygh (1923) – Per Rygh - Formue og inntægt efter skattelovene af 1911 med
tillægslove – Kristiania:
Aschehoug og co.1923

Zimmer (2001) Frederik Zimmer- Lærebok i skatterett - 4. utg. – Oslo:
Universitetsforlaget, 2001 – ISBN 82-15-00135-1

Aarbakke (1990), Magnus Aarbakke - Skatt på inntekt- 4. utg. – Oslo:
Universitetsforlaget, 1990 – ISBN 82-00-02998-0

Jussens Venner

Zimmer (1975) – Frederik Zimmer, Gevinstbeskatning - en skisse av rettsutviklingen -, hefte 1 s. 33

Zimmer (1986) - Frederik Zimmer, "Noe om prejudikater og andre høyesterettsdommer i skatteretten." I: "Samfunn, Rett, Rettferdighet. Festskrift til Torstein Eckhoffs 70-årsdag. – Oslo: 1986 - ISBN 82-518-21614

Lov og Rett

Zimmer (1983) – Frederik Zimmer, Gevinstbeskatning ved boligsalg – norsk tidsskrift, Universitetsforlaget, årgang 1983, s.339

Skatterett

Finstad (2003) - Inger Johanne Finstad –"Bindende forhåndsuttalelser i skatte- og avgiftssaker" årg. 22. (2003) s.82

Lover

Skattelov for landet av 18. august 1911 nr.28 og skattelov for byerne av 18. august 1911 nr.29

Lov av 9. juni 1978 nr.50 (Kulturminneloven)

Lov av 3. mars 1972 nr.5. (arveloven).

Lov av 14. juni 1985 nr.77 (Plan- og bygningsloven)

Lov av 26. mars 1999 nr.14 (Skatteloven)

Lov av 6.april 1984 nr.17 (Ekspropriasjonserstatningsloven)

Lov av 10. desember 2004 nr.77 (endring i skatteloven)

Lovforarbeider

Innstilling fra skattelovskomiteen av 1899, avgitt 5te april 1904

Ot.prp. nr.5 (1909)

Ot.prp. nr.43 (1931)

Ot.prp. nr.11 (1934)

NOU:1973 nr.3

Ot.prp. nr.45 (1973-74)

Ot.prp. nr.16 (1991-92)

Ot.prp. nr.64 (1991-92)
Innst.O. nr.89 (1991-92)
NOU:2003 nr.9
Ot.prp. nr.86 (1997-98)
Ot.prp. nr.1 (2004-2005)

Høyesterettsavgjørelser

Rt.1917 s.920
Rt.1919 s.21
Rt.1925 s.184
Rt.1925 s.264
Rt.1925 s.677
Rt.1925 s.694
Rt.1925 s.972
Rt.1936 s.941
Rt.1960 s.1427 Flesland
Rt.1964 s.1241 Ommang
Rt.1974 s.96 Stray
Rt.1974 s.1141 Midtskau
Rt.1975 s.1507 Sandefjord-kjennelsen
Rt.1977 s.1264 Holm
Rt.1982 s. 866 Ilstad
Rt.1983 s.882 Fuglerud
Rt.1991 s.207 Hjertøy
Rt.1993 s.480 Huse
Rt.1996 s.932 Hald

Dommer, uttalelser m.v. i skattesaker og skattespørsmål (Utv.)

Utv.1939-41 s.426 "Bemerkninger om skattlegging av gevinst ved salg av tomter" -
ligningssjef Frost
Utv.1942-44 s.250 Foredrag av J. Anker Dahl for Oslo Ligningskontors fullmektiger og
hjelperevisorer
Utv.1953 s.310

Utv.1961 s.335

Utv.1965 s.251 ”Tomtebeskatning ved salg av bebygget eiendom” - Torleif Vik.

Utv.1967 s.54

Utv.1967 s.247

Utv.1967 s.389

Utv.1974 s.520

Utv.1976 s.248 ”Spørsmål vedrørende skattelovens tomtebegrep” - Per Magnus

Utv.1980 s.421

Utv.1981 s.293

Utv.1984 s.308

Utv.1985 s.563 Uttalelse fra Finansdepartementet

Utv.1988 s.232

Utv.1992 s.1316

Utv.2004 s.1087

Lignings-ABC 2004 s.1106 flg.

Elektronisk utgave finnes på web adresse: <http://www.skatteetaten.no>.

13 Lister over tabeller, figurer m v